

**DECIZIE nr. ....**  
privind soluționarea contestației formulate de X  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ..../03.12.2014

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 cu adresa nr. ..../....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ...., asupra contestației formulate de

X  
CNP: ..... și  
CIF: RO .....,  
cu domiciliul în ....., jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ....

Petentul X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ..../25.09.2014 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..../25.09.2014 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

***Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de dl. X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../25.09.2014 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:***

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

ART. 86

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

*(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

*(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

*ART. 87*

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]*

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*"ART. 106*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.*

*[...]*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală."*

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

*"ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petentul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1.022/2013 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere

se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

*«În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ se poate face contestație, care se depune în termen de 30 de zile de la comunicare la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ... pagini.*

*Prezenta reprezintă titlu de creanță.»*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... /25.09.2014, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. .... /25.09.2014** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă de AJFP Arad, s-au reținut următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de ..... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentului, avocat ....., la dosarului cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că titlul de creanță a fost comunicat contribuabilului la data de 23.10.2014.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Petentul formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../25.09.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../25.09.2014 de AJFP Arad, solicitând anularea actului administrativ fiscal atacat, anularea inspecției fiscale și refacerea/reluarea/reverificarea și completarea inspecției fiscale, precum și admiterea în integralitate a decontului de TVA cu consecința exonerării „de la sumele suplimentare și impuse nouă, și ca urmare a unei duble impuneri, raportat și la TVA ul real datorat în lumina celor două controale, 2009-2011 și prezentul control.”.

Argumentul principal al petentului vizează prezentarea unor „aspecte legate de elementele noi” care, în opinia acestuia, nu au putut fi luate în calcul de inspectorii fiscali odată cu efectuarea controlului, respectiv:

- facturi noi, identificate ulterior finalizării controlului, pe care petentul le consideră „acte justificative pentru stabilirea obiectivă a TVA-ului deductibil, acestea făcând dovada achiziției și întrunind toate condițiile luării în calcul” și
- expertize și alte documente, care sunt „menite să determine situația reală și care la această dată nu se reflectă în raportul de inspecție fiscală”,

motive pentru care petentul consideră că organele de inspecție fiscală, la data efectuării controlului, nu au deținut toate datele de natură a determina situația reală, astfel ca petentul să beneficieze de „măsuri obiective care să determine acceptarea decontului de tva în integralitate.”.

Referitor la prezentarea expertizelor depuse în probațiune, petentul susține că acestea au rolul de a „complini lipsa existenței unei documentații scrise integrale pentru susținerea decontului de TVA” stabilind, în mod obiectiv, „valoarea reală a TVA-ului deductibil la achiziție prin calcularea valorii tehnice de investiție efectivă pentru fiecare din cele 132 stabilită prin trei metode de calculație, cea mai corectă fiind cea stabilită prin raportare la art. 77 ind 1 prin calcularea în raport de Grila Notarilor Publici, astfel cf dispoz legale.”.

Solicitarea de examinare a acestor mijloace de probă, este întemeiată de către petent pe prevederile art. 49, art. 55 și art. 105 din Codul de procedură fiscală.

Totodată petentul se raportează la dispozițiile art. 181 din Directiva Europeană nr. 112/2006 care prevede că România poate deroga de la obligativitatea calculării TVA la valoarea indicată în factură, subliniind faptul că România are reglementată o astfel de dispoziție derogatorie în ceea ce privește impozitul pe venit.

Raportat la situația petentului, acesta precizează că „în cazul persoanelor care nu au ținut o contabilitate deci care nu a conservat înscrisul doveditor, sau l-a pierdut, al operațiunii prin care bunul i-a intrat în patrimoniu, această valoare urmează a fi determinată în contextul art. 49 coroborat cu art. 55 C proc fiscală pe bază de expertiză de identificare a valorii, în acest sens fiind elocvente dispoz art. 77 ind 1 din Legea nr. 571/2003.”

Invocând jurisprudența Curții Europene de Justiție, în speță cauzele C-174/08 NCC Construction Danmark A/S și C-309/06 Marks & Spencer, din al căror conținut citează, petentul arată că organele de control aveau obligația de a calcula și TVA deductibilă conform Legii nr. 571/2003 în conformitate cu principiul neutralității TVA.

Potentul prezintă cadrul legal și economic pentru tranzacțiile imobiliare, accentuând în special norma legală care reglementează veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (art. 77<sup>1</sup> și următoarele din Codul fiscal) concluzionând că expertiza este un document justificativ, motiv pentru care „dacă venitul se estimează prin expertiză apoi se calculează impozitul pe venit, rezultă că pentru același venit minim ANAF a calculat TVA exigibil și se poate calcula și TVA deductibil.”

Totodată petentul precizează că deși organele de inspecție fiscală au analizat construirea și vânzarea unor imobile parcurgând toate etapele de la autorizare până la vânzarea imobilului, acestea au calculat TVA pe baza venitului, dar nu au calculat TVA deductibilă raportat la costurile efectuate de către petent.

În condițiile în care „impunerea” se compune din două elemente de bază: creditul (TVA colectată) și debitul (TVA deductibilă), care determină TVA datorat sau TVA de încasat, în opinia petentului, organele de control aveau obligația de a calcula în timpul controlului TVA deductibilă și nu „după ce se înscrie în primul decont de TVA, după stabilirea datei de declarare ca plătitor de TVA, cu suma stabilită de inspecția fiscală.”, din acest punct de vedere controlul fiind incomplet.

Deși dreptul de deducere a fost recunoscut, raportat la contestația formulată, petentul precizează că „singurul aspect ce trebuie avut în vedere este situația nou ivită constând în noile documente justificative” (împreună cu contestația fiind deus un centralizator conținând mai multe facturi precum și o expertiză tehnică extrajudiciară) astfel că se impune reverificarea perioadei în raport de „noutatea elementelor probatorii, respectiv refacerea controlului și evaluarea tuturor noilor

elemente precum și administrarea unor probe noi chiar și a altor expertize la nevoile menite a contura situația reală”.

**II.** Verificarea petentului a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.08.2011 – 01.08.2012, inspecția fiscală fiind finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. ..../25.09.2014, elaborată în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../25.09.2014. organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

Contribuabilul a fost înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de **01.07.2010**, ca urmare a depășirii plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în urma efectuării unor tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi, care au făcut obiectul unei inspecții anterioare, consemnată în Raportul de inspecție nr...../21.07.2011 și Decizia de impunere nr...../21.07.2011; fiind înregistrat în baza deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, emisă de organul fiscal competent.

Începând cu data de **01.08.2012**, organele fiscale competente au anulat înregistrarea în scopuri de TVA a contribuabilului conform art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de control au constatat că pentru perioada supusă verificării, petentul nu a condus jurnale de evidență a TVA, deoarece nu a efectuat în această perioadă operațiuni economice. În urma verificărilor efectuate s-a constatat faptul că suma de .... lei înscrisă de petent în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, la rubrica achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24% reprezintă ajustarea TVA aferentă bunurilor aflate pe stoc la data la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege.

În deconturile de TVA depuse anterior lunii noiembrie 2011, respectiv pentru perioada iulie 2010 – octombrie 2011, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare. Soldul sumei negative a TVA, pentru perioada de raportare este noiembrie 2011, este în sumă de ..... lei.

Totodată organele de control au constatat că, de asemenea în deconturile depuse pentru perioadele ulterioare lunii noiembrie 2011, respectiv pentru perioada decembrie 2011 – iulie 2012, nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare.

Pe cale de consecință, în considerarea deconturilor depuse de petent la autoritatea fiscală, conform Raportului de inspecție fiscală nr. ..../25.09.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentatului petentului documentele justificative în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în decontul aferent lunii noiembrie 2011.

Urmare solicitării petentul a prezentat o parte din documentele justificative, respectiv facturi de achiziție a materialelor de construcții utilizate pentru edificarea imobilelor tranzacționate, fotocopii ale facturilor inițiale pe care a fost

aplicată ștampila furnizorului și mențiunea „conform cu originalul” primite de la diverși furnizori, emise în anii 2006 – 2007, TVA aferentă acestora fiind în sumă totală de .... lei.

Deoarece facturile de achiziții prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale au ca obiect achizițiile de bunuri efectuate de către mandatar, în mod egal, pentru două persoane impozabile, respectiv X și Y, organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul are drept la 50% din total taxă deductibilă, respectiv ..... lei.

Pe cale de consecință, în condițiile în care petentul nu a prezentat în timpul inspecției fiscale toate documentele justificative care au stat la baza exercitării dreptului de deducere prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, s-a stabilit că petentul nu a îndeplinit condițiile prevăzute de art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, procedând totodată la recalcularea TVA deductibilă și stabilirea diferenței de TVA, în sumă de ..... lei.

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

În fapt, petentul a fost înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de **01.07.2010**, ca urmare a depășirii plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în urma efectuării unor tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi, care au făcut obiectul unei inspecții anterioare; fiind înregistrat ca persoana impozabilă în baza deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, emisă de organul fiscal competent.

Începând cu data de **01.08.2012**, organele fiscale competente au anulat înregistrarea în scopuri de TVA a contribuabilului conform art. 153 alin. (9) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, petentul a înscris la rubrica achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24%, suma de .... lei reprezentând ajustarea TVA aferentă bunurilor aflate pe stoc la data la care petentul ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege.

În considerarea deconturilor depuse de petent la autoritatea fiscală, conform Raportului de inspecție fiscală nr. .... /25.09.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentatului petentului documentele justificative în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în decontul aferent lunii noiembrie 2011.

Urmare solicitării petentul a prezentat o parte din documentele justificative, respectiv facturi de achiziție a materialelor de construcții utilizate pentru edificarea imobilelor tranzacționate, fotocopii ale facturilor inițiale pe care a fost aplicată ștampila furnizorului și mențiunea „conform cu originalul” primite de la

diverși furnizori, emise în anii 2006 – 2007, TVA aferentă acestora fiind în sumă totală de ..... lei.

Deoarece facturile de achiziții prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale au avut ca obiect achizițiile de bunuri efectuate de către mandatar, în mod egal, pentru două persoane impozabile, respectiv X și Y, organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul are drept la 50% din total taxă deductibilă, respectiv ..... lei.

Deoarece petentul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative care au stat la baza exercitării dreptului de deducere prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, în suma de ..... lei, organele de inspecție au stabilit că petentul nu a îndeplinit condițiile prevăzute de art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, procedând totodată la recalcularea TVA deductibilă și stabilirea diferenței de TVA, în sumă de ..... lei.

**In drept**, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*ART. 145*

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

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

*a) operațiuni taxabile;(...)*”

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*ART. 146*

*(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Totodată, în conformitate cu pct. 45 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„45. (1) În sensul [art. 145](#) alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la [art. 147<sup>1</sup>](#) alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri*



iși/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la [art. 156<sup>2</sup>](#) din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal.

În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile [art. 147<sup>2</sup>](#) din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform [art. 153](#) din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza [art. 147<sup>2</sup>](#) din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor [art. 147<sup>2</sup>](#) din Codul fiscal.

Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, aplică prevederile [art. 147<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform [art. 147<sup>2</sup>](#) din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la [art. 145](#)—[art. 147<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal.

Prin excepție de la prevederile [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform [art. 153](#) din Codul fiscal..(...)"

În fapt, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petentului X i s-a recalculat TVA deductibilă înscrisă în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, deoarece nu a prezentat organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative care au stat la baza exercitării dreptului de deducere prin decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, stabilindu-se prin decizia de impunere contestată ca, petentul nu are drept de deducere a TVA în sumă de ..... lei.

În motivarea contestației formulate reprezentatul legal al petentului a depus împreună cu aceasta mijloace de proba noi respectiv:

- fotocopii ale unor facturi, identificate ulterior finalizării controlului, conform centralizatorului existent la dosarul cauzei;
- raport de expertiza tehnica extrajudiciara întocmit de expertul tehnic și verifcator de proiecte C;
- raport de expertiza contabila extrajudiciara întocmit de expertul contabil S în luna august 2014.

În drept, în cauză sunt incidente și prevederile art. 65, art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

*"(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupe caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora".*

De asemenea, potrivit pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală, se arată:

*"182.1 În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedure fiscala, contestatorul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala".*

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petent împreună cu contestația, se reține ca acesta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin.4 din Codul de Procedură Fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi.

Având în vedere că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de ..... lei înscrisă în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011 a fost motivată de lipsa documentelor justificative care au stat la baza exercitării dreptului de deducere, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul și-a exercitat posibilitatea conferita de legiuitor prin dispozițiile art. 213 alin.4 din Codul de procedură fiscală, depunând împreună cu contestația mijloace de probă noi respectiv facturi noi care au fost identificate ulterior finalizării controlului, urmează a se face aplicațiunea art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede că *"prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*; în condițiile în care, deși organul fiscal care a efectuat activitatea de documentare emițând decizia atacată, a avut ulterior posibilitatea de a se pronunța asupra documentației depuse de petent împreună cu contestația, nu a făcut-o, referatul cu propuneri de soluționare a contestației neconținând nicio propunere vizând relevanța acestor mijloace de proba noi depuse de petent, organul emitent al actului atacat procedând numai la transmiterea documentelor depuse de petent către organul competent în soluționarea contestației, cu ignorarea dispozițiilor exprese ale art. 213 alin.4 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că TVA în suma de ..... lei nu a fost admisă la deducere pe motivul că petentul nu a putut prezenta documentele justificative care au stat la baza exercitării dreptului de deducere a TVA înscrisă în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2011, astfel că nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art. 145 și art. 146 din Legea nr.571/2003, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a depus împreună cu contestația mai multe înscrisuri de natura mijloacelor de probă noi, urmează a se aplica art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede ca *"prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*, desființându-se Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocierie nr. ..../25.09.2014 emisă de A.J.F.P Arad, pentru suma de ..... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în scopul analizării documentelor de natura mijloacelor de probă noi depuse de petent împreună cu contestația formulată.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor stabili dacă petentul îndeplinește toate condițiile de fond și de formă pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct. 11.6 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*"11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."*

Pe cale de consecință, se desființează Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocierie nr. ..../25.09.2014 emisă de A.J.F.P Arad, pentru suma de .... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la analizarea mijloacelor de probă noi depuse de petent conform art.213 alin.4 din Codul de procedură fiscală, în considerarea prevederilor legale în vigoare având în vedere reținerile de mai sus.

Referitor la **Raportul de expertiză contabilă extrajudiciară** efectuat de S, în calitate de expert contabil, raport dispus de către X și Y, ca mijloc de probă în vederea stabilirii „bazei de impunere precum și a tuturor celorlalte obligații fiscale”, respectiv a TVA deductibile, se reține că aceasta nu are relevanță în cauza dedusă judecării, pentru motivele expuse mai jos:

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile Hotărârea nr. 13/2011, care reglementează posibilitatea realizării de **expertize fiscale** în legătură cu obligațiile persoanelor fizice sau juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

Hotărârea nr. 13/2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate:

„1. Sfera de cuprindere

*Prezentele norme stabilesc cadrul profesional de efectuare a expertizei fiscale referitoare la obligațiile persoanelor fizice sau juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a altor drepturi și obligații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile sau alte venituri fiscale ale bugetului general consolidat al statului. (...)*”

Pe cale de consecință cadrul legal referitor la realizarea de expertize solicitate de către instanțele judecătorești, organe de cercetare penală, organe fiscale sau alte părți interesate, în legătură cu obligațiile fiscale de natura impozitelor, taxelor și contribuțiilor reglementate de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, care fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului, îl reprezintă **expertiza fiscală**.

Astfel, administrarea în cauza dedusă judecății de către organele fiscale a unei expertize contabile judiciare nu este posibilă, deoarece așa cum am demonstrat în cele ce preced, numai expertiza fiscală, realizată conform posibilității legale reglementată de art. 55 alin.2 din Codul de procedură fiscală, reprezintă unul din mijloacele de probă care poate fi administrat de către autoritatea fiscală.

Învederăm că acest mijloc de probă a fost analizat de către organele de inspecție fiscală conform adresei nr. ..../12.01.2015 a AJFP Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, în care s-au precizat următoarele:

- raportul de expertiză contabilă extrajudiciară nu îndeplinește condițiile stabilite prin Normele privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate aprobate prin Hotărârea nr. 13/2011 pentru a fi utilizat ca mijloc de probă în susținerea contestației;

- raportul de expertiză contabilă extrajudiciară depus la A.I.F. la data de 12.12.2014, nu conține data și numărul de înregistrare, fiind cuprinsă perioada în

care s-a efectuat (18.08.2014 – 22.08.2014) și perioada redactării (25.08.2014 – 26.08.2014);

- obiectul expertizei este determinarea TVA deductibilă aferentă investiției efectuată de contribuabili în perioada 2007 – 2008, fără a preciza temeiul legal în baza căruia taxa pe valoarea adăugată rezultată urmare expertizei este deductibilă, fără a face referire la inspecția fiscală, aflată în desfășurare la data efectuării raportului sau la actele administrative emise pe numele X și Y, împotriva cărora aceștia au formulat contestație.

Așa cum am demonstrat în cele ce preced condiția *sine qua non* ca o expertiză să poată fi administrată ca mijloc de probă în procedura fiscală este aceea ca expertiza respectivă să fie realizată conform Hotărârii nr. 13/2011 a Camerei Consultanților Fiscali, cu respectarea principiului contradictorialității, consacrat atât de norma legală precitată, cât și de dispozițiile Codului de procedură civilă cu care conform art. 2 alin. (3) Codul procedură fiscală se completează.

Astfel, rezultă cu puterea evidenței că **expertiza fiscală** constituie mijloc de probă atât în fața instanțelor judecătorești, a organelor judiciare de cercetare penală, cât și a organelor fiscale, având ca scop principal atât stabilirea adevărului, cât și soluționarea justă a cauzelor aflate în faza de cercetare penală sau de judecată, ori în procedura fiscală.

În cauza dedusă judecării, administrarea **expertizei contabile** ca mijloc de probă de către organul competent în soluționarea contestației, cu ignorarea normelor legale precitate, ar excede cadrului legal aplicabil în materie.

Referitor la **Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară privind evaluarea valorii de investiție a imobilelor tranzacționate** de X și Y, deus în probațiune la contestația formulată, se rețin următoarele:

În opinia petentului Raportul de expertiză tehnică extrajudiciară reprezintă „document legal justificativ pentru valoare minimă”, prin similitudine între impozitul pe venit și TVA petentul concluzionând că „dacă venitul se estimează prin expertiză apoi se calculează impozitul pe venit, rezultă că pentru același venit minim ANAF a calculat TVA exigibil și se poate calcula și TVA deductibil.”.

Învederăm că petentul se află în confuzie în condițiile în care este vorba de două tipuri de impozite diferite, reglementate de legiuitor în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în titluri separate, fără a exista vreun capitol comun de dispoziții generale între impozitul pe venit – Titlul III din Codul fiscal – și taxa pe valoarea adăugată – Titlul VI din Codul fiscal – astfel că ar fi contrar oricăror reguli de interpretare a normelor legale stabilirea unor reguli aplicabile TVA prin prisma normelor legale care guvernează în domeniul impozitului pe venit.

Art. 77<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, la care petentul face trimitere, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana

fizica căreia îi revine obligația de plată a impozitului, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, respectiv nu poate constitui temei juridic legal pentru determinarea TVA deductibilă, legislația fiscală condiționând exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile), cât și a celor de formă (modul de întocmire a documentelor justificative).

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, invocată și în cuprinsul contestației, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

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

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că *este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii*.

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal – Codul de procedură fiscală, respectiv art. 65 alin. (1):

„ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să demonstreze îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond și a celor de formă (modul de întocmire a documentelor justificative).

Chiar dacă la art. 49 din O.G. nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

“ART. 49

*Mijloace de probă*

*(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

*(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*, norma specială care reglementează în domeniul taxei pe valoarea adăugată este Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează în mod expres că pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilul are obligația să dețină o **factură** care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal și nu o expertiză tehnică extrajudiciară.

Deși petentul susține în contestația formulată că justificarea TVA se face și cu „un alt document legal aprobat care să justifice suma taxei pe TVA aferente bunurilor achiziționate” făcând trimitere la impozitul pe venit, acestea nu pot fi luate în considerare în condițiile în care așa cum am precizat în cuprinsul prezentei impozitul pe venit și TVA sunt două impozite diferite cu reglementări specifice în domeniul fiecărui impozit/taxe.

Referitor la susținerea petentului din contestația formulată că „(...) în mod normal s-ar constata evident că în măsura în care subsemnații nu am fi supuși TVA ului evident că nici aspectele privind deducerea TVA ului la achiziții nu arș considerați/impuși ca persoane supuse TVA ului prin activitatea desfășurată (de altfel aspect ce face obiect controlului în justiție)”, se constată că actul administrativ fiscal prin care s-a stabilit că petentul este persoană impozabilă conform art.127, alin. 1 din Codul fiscal, cu consecința instituirii în sarcina sa a obligațiilor fiscale de natura TVA de plată în cuantum de ..... lei cu accesoriile

aferente, respectiv Decizia de impunere nr...../2011 a făcut obiectul controlului de legalitate al Curții de Apel Timișoara în Dosar nr. ..../59/2012.

Astfel, conform Sentinței civile nr..... din 10.12.2014, în Dosar nr...../59/2012 a Curții de Apel Timișoara a statuat, asupra calității de persoană impozabilă, conform art. 127 alin.1 din Codul fiscal, a D-lui X, că organele autorității fiscale au procedat în mod corect și legal, constatând calitatea petentului X de plătitor de TVA.

Cu toate că din examinarea documentelor existente în dosarul cauzei aflat pe rolul Curții de Apel Timișoara, respectiv Dosarul nr...../59/2012 se constată că reprezentantul reclamanților a învederat instanței că „a solicitat decontul TVA în baza articolului 145 și următoarele din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, că s-au emis acte administrativ fiscale prin care s-a admis doar o parte a decontului TVA”, pe care le-a depus la dosarul cauzei, solicitând efectuarea unei noi expertize având ca scop stabilirea cuantumului TVA ce se dorește a fi dedus - conform Încheierii de ședință pronunțată în ședința publică din 26.11.2014 - Curtea de Apel Timișoara a respins solicitarea de administrare a acestor probe, având în vedere că cererea de a deduce TVA a fost soluționată prin alte acte administrativ fiscale decât cele atacate în cauza Dosarului nr...../59/2012.

Pe cale de consecință, alegațiile petentului din cuprinsul contestației formulate, referitoare la calitatea de persoană impozabilă conform art. 127 alin.1 din Codul Fiscal, se situează în afara realității, având în vedere cele ce preced, stare de fapt care urmează a fi luată în considerare de către organele de inspecție fiscală în cadrul verificării dispuse prin prezenta.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 49, art. 65, art. 213, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 11.6 din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 182.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dat în aplicarea art. 182 (devenit după republicare art. 213) din Codul de procedură fiscală, art. 145, art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârea nr. 13/2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se

## **DECIDE**



- respingerea contestației, ca inadmisibilă, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .... /25.09.2014 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad;

- desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .... /25.09.2014 emisă de A.J.F.P Arad, pentru suma de .... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere, urmând ca Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad să emită o nouă decizie pentru aceeași perioadă, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezentul referat și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată;

- prezenta decizie se comunică la:

- X
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

.....

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.