



MINISTERUL FINANTELOR

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel.: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

## DECIZIA nr. 000/03.2021

privind soluționarea contestației formulate de  
persoana fizică **X**,  
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -  
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
sub nr. **000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** prin adresa nr. **000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2020**, asupra contestației formulate de **persoana fizică X**, prin avocat **1**, conform împuternicirii avocațiale Seria **000** nr. **000/2020**, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2020*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2020* de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y** – Administrația județeană a Finanțelor Publice **Y**, având ca obiect suma de **000 lei**, reprezentând TVA stabilită suplimentar.

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, având în vedere că Decizia de impunere nr. **000/2020** a fost comunicată la data de **00.00.2020**, prin remitere directă sub semnătură, conform semnăturii olografe de pe formularul de comunicare, anexat în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă în data de **00.00.2020**, potrivit ștampilei aplicate de Oficiul Poștal pe plicul de expediere, aflat în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

coroborat cu prevederile pct. (5.6.) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică **X**.

**I. Persoana fizică X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2020, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2020 de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Y – Administrația județeană a Finanțelor Publice Y, pentru următoarele considerente:**

Persoana fizică **X** solicită anularea parțială a deciziei de impunere contestată și exonerarea de la plata TVA stabilită suplimentar pentru următoarele considerente:

#### **1. În ceea ce privește TVA colectată**

- organele de inspecție fiscală au reîncadrat TVA celei mai mari părți din operațiunile contestatarului de la 5% cum era legal și trecut explicit pe toate contractele de vânzare-cumpărare, la 24%, 20% sau 19% și au colectat abuziv TVA, înainte ca persoana fizică **X** să fie obligat să se înregistreze în scop de TVA, reîncadrând următoarele operațiuni:

- pentru perioada **00.00.2014 - 00.00.2015** – operațiunile desfășurate în străinătate, cadrul legislativ prevăzând în mod expres opțiunea, iar nu obligativitatea înregistrării în scop de TVA, înaintea depășirii plafonului de 65.000 Euro, subliniind și faptul că persoana fizică **X** a depus la ANAF cererea pentru înregistrarea în scop de TVA, primind codul de TVA începând cu data de **00.00.2015**;

Referitor la TVA în sumă de **000 lei** (**000 lei** TVA colectată - **000 lei** TVA deductibilă, persoana fizică susține că organele de inspecție fiscală au considerat că contribuabilul avea obligația să fie înregistrat în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice colectată suplimentar TVA de **000 lei**, selectând cu rea-credință prevederile legislative care se referă la activități economice "pentru care locul prestării se considera ca fiind în străinătate", în condițiile în care, așa cum reiese și din întreg parcursul Raportului de inspecție fiscală, activitatea contestatorului s-a desfășurat exclusiv pe teritoriul României.

Referitor la TVA în sumă de **000 lei** colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă operațiunilor pentru care contribuabilul a aplicat cota redusă de 5% asupra bazei impozabile, persoana fizică susține că din verificările efectuate de echipa de inspecție fiscală asupra antecontractelor

de vânzare cumpărare, a promisiunilor bilaterale de vânzare cumpărare, a contractelor de vânzare cumpărare atât cele prezentate de contribuabil la începerea inspecției fiscale cât și cele puse la dispoziție de către notarii publici care le-au autentificat, organele de inspecție fiscală au constatat că în conținutul acestora se menționează faptul că prețul conține TVA de 5%, fără a fi identificată declarația pe proprie răspundere a cumpărătorului, autentificată la notar din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA.

Precizarea cotei de TVA de 5%, apare explicit pe toate contractele de vânzare-cumpărare, întocmite notarial, iar facturile au fost întocmite în conformitate cu prevederile contractelor notariale;

Inspectorii ANAF, deși afirmă că li s-au pus la dispoziție documente de către notarii publici, nu au menționat către cine au solicitat aceste documente, și nici răspunsul primit de la aceștia din care rezultă că nu existau aceste declarații;

✓ Au fost luate declarații de la toți cumpărătorii pentru care a fost aplicată cota redusă de 5%, conform legii. Pentru conformitate, atașam prezentei un număr de 123 declarații;

✓ Aceste declarații notariale există;

Referitor la:

- TVA colectată suplimentar în sumă de **000 lei**, aferentă unui număr de 25 antecontracte și promisiuni de vânzare cumpărare și un contract de vânzare cumpărare, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că este aferentă unor operațiuni neînregistrate de contribuabil în jurnalele de vânzări și nedeclarate în deconturile de TVA;

- TVA colectată suplimentar în sumă de **000 lei** aferentă sumelor încasate prin bancă, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu au intrat în posesia documentelor din care să rezulte pentru ce contracte a fost efectuată plata, persoana fizică susține că:

- în timpul inspecției fiscale, în vederea stabilirii cât mai exacte a stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la obținerea de informații privind sumele încasate de contribuabil din activitatea desfășurată prin conturile bancare, verificarea fiind făcută prin accesarea aplicației informatice ANAF - Fiscnet - ARB (Asociația Română a Băncilor). Totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală este în sumă de **000 lei** (**000 lei** \*24% + **000 lei** \*20% + **000 lei** \*19%), la o bază impozabilă în sumă de **000 lei**, folosindu-se procedeul sutei mărite.

- cele 2 sume sunt destul de apropiate ca ordin de mărime, fiind posibil ca aceste sume să fie dublate, iar încasările din banca la care se face referire să fie aferente celor 25 de contracte sau antecontracte identificate;

- inspectorii ANAF nu au verificat dacă pentru aceste contracte există condițiile legale pentru aplicarea cotei reduse de 5%, conform legii;

- inspectorii ANAF nu au menționat ce sume au identificat când au fost observate încasările și detaliile pe care se bazează la stabilirea unui TVA colectat suplimentar de **000 lei**, în condițiile în care acele sume pot să nu aibe nicio legătură cu sfera de TVA, respectiv să fie simple transferuri dintr-un cont în alt cont al contestatorului, operațiuni normale în cadrul schimburilor valutare, dar și în alte cazuri, restituiri de creditări primite de la persoane fizice, sume achitate pe antecontracte care nu s-au finalizat și care au fost restituite, etc.

## **2. În ceea ce privește TVA deductibilă în sumă de 000 lei.**

**Suma de 000 lei reprezintă TVA deductibilă aferentă unor achiziții de materiale de construcții pentru un imobil situat în Y, față de care persoana fizică susține că:**

- a fost proprietarul unui apartament din imobilul ..., pe care l-a amenajat în scopul revânzării;

- la data înregistrării contestației, dreptul de proprietate al apartamentului a fost deja transferat către noii dobânditori **2** și soția **3**, împreună cu **A**, ca și co-proprietari, atașând în susținere copii după extrasul nr **000** din data de **00.00.2020** și extrasul **000/2020**.

**Suma de 000 lei reprezintă TVA aferentă unor achiziții de bunuri personale și materiale de construcție pentru alte imobile decât cele destinate operațiunilor taxabile, majoritatea fiind materiale de construcții, echipamente pentru apartamentul din Y, față de care persoana fizică susține că:**

- apartamentul reprezintă în fapt locul de desfășurare a activității, echivalentul sediului social, de aici **avea loc o mare parte din procesul de vânzare, și de aici se desfășura aproape în întregime activitatea administrativă a afacerii**. Mai mult decât atât, finisajele din apartamentul unde se desfășura o mare parte a procesului de vânzare, reprezentau chiar cartea de vizită pentru calitatea lucrărilor pentru imobilele în construcție, pentru care se solicitau avansuri de la viitorii proprietari.

**Suma de 000 lei reprezintă TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcție pentru care organele de inspecție**

fiscală au constatat că persoana fizică nu a făcut dovada că au fost încorporate în imobilele construite.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, persoana fizică susține că:

- inspectorii fiscali se referă la materiale de construcții și facturi de la prestatorii de servicii, care reprezintă aproape jumătate din costurile de edificare a imobilelor vândute;

- având în vedere diligențele făcute pe parcursul controlului, de faptul că au fost controlate exhaustiv toate documentele, și că au fost solicitate din toate părțile informații suplimentare de către inspectorii ANAF, precum și a faptului că tot ce au considerat cheltuială nedeductibilă, au detaliat în cuprinsul raportului și au însoțit afirmațiile de anexe în care prezintă situațiile detaliate aferente, în care este descrisă proveniența acestor cheltuieli;

- faptul că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere pentru suma de **000 lei**, fără a detalia în nici un fel la ce se referă aceste operațiuni, care este proveniența lor, la ce facturi se referă, ce contracte, recepții, sau situații de lucrări lipsesc;

- organele de inspecție fiscală, au comunicat deficitar, contestatorul aflând despre această adresă la data comunicării raportului de inspecție fiscală și neștiind ce informații nu au găsit inspectorii, pentru a le putea pune la dispoziție.

În susținerea contestației, persoana fizică depune, cu ocazia formulării contestației pe calea administrativă de atac, suplimentar documentelor prezentate organelor de inspecție fiscală, un număr de 122 de declarații notariale date de către promitenții cumpărători, 1 declarație notarială privind cedarea unei cote părți dintr-un pod, precum și două extrase CF aferente unui imobil din **Y**.

Față de cele prezentate, persoana fizică contestatară solicită anularea actului administrativ fiscal contestat și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata TVA stabilită suplimentar de plată.

**II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Y – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2020 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 000/2020, urmare inspecției fiscale efectuate la persoana fizică X, au stabilit următoarele:**

Inspecția fiscală a avut ca obiect TVA aferentă perioadei **00.00.2014-00.00.2019**.

**X** este înregistrat în scopuri de T.V.A. din data de **00.00.2015** prin opțiune, în baza Declarației de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoane fizice, formular 020, înregistrată sub nr.**000/2015**, fiindu-i atribuit codul de identificare fiscală RO **000** conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria **000** nr.**000**.

În perioada **00.00.2014-00.00.2019**, **X** (persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA – CUI **000**), contribuabil care nu este înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului pentru activitatea de dezvoltator imobiliar, a construit un număr de 10 blocuri de locuințe cu un număr de 247 de apartamente în mun. **Y** și totodată a demarat proiectul pentru construcția unui bloc de locuințe cu 117 apartamente și construirea unui număr de 60 de case înșiruite.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada **00.00.2014-00.00.2015**, persoana fizică **X** în calitate de antreprenor, a efectuat operațiuni de prestări servicii privind executarea, în regim de antrepriză, a lucrărilor de construire a două blocuri de locuințe, unul situat în municipiul **Y**, ... și unul în municipiul **Y**, ... **fără a se înregistra la registrul comerțului și a se autoriza** ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale, potrivit prevederilor art.7 alin.(1) din O.U.G. nr.44/2008 și **fără a se înregistra în scopuri de TVA** conform prevederilor art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în perioada **00.00.2014-00.00.2014**, **X**, în calitate de antreprenor, a încheiat un număr de 7 contracte de antrepriză, conform cărora, antreprenorul se obligă „*să efectueze, în regim de antrepriză și să predea la cheie cu materialele proprii, pe riscul său, un bloc de locuințe în regim P+2E+M*” pe terenul situat în municipiul **Y**, județul **Y**, teren arabil intravilan cu suprafața de 512 mp, înscris în Cartea Funciară nr.**000** a localității **Y** și a încasat avansuri în vederea construirii acestor apartamente.

În aceeași perioadă, persoana fizică **X**, a vândut celor 7 persoane cu care a încheiat contracte de antrepriză, cota parte aferentă terenului pe care urma să fie edificate apartamentele.

Ulterior, în perioada **00.00.2015-00.00.2015**, **X**, în calitate de antreprenor, mai încheie un număr de 3 contracte de antrepriză pentru imobilul mai sus menționat și vinde promitenților beneficiari ai apartamentelor cota parte de teren aferentă fiecărui apartament.

În perioada **00.00.2015-00.00.2015**, persoana fizică **X**, în calitate de antreprenor, a încheiat un număr de 20 contracte de antrepriză. Conform acestor contracte, antreprenorul (**X**) se obligă „*să efectueze, în regim de antrepriză și să predea la cheie cu materialele proprii, pe riscul său, un bloc de locuințe în regim P+2E+M*” pe terenul situat în mun. **Y**, județul **Y**.

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul contribuabilului **X**, ne aflăm în situația unei persoane fizice care a intenționat să desfășoare o activitate economică,

respectiv activitatea de construire de imobile în calitate de antreprenor având în vedere faptul că a derulat operațiuni de încasări aferente construirii imobilului din ..., în baza contractelor de antrepriză. Începerea acestei activități se consideră a fi la momentul angajării de costuri și efectuării de investiții pregătitoare inițierii activității economice, cum este în cazul contribuabilului verificat prin achiziția terenului și prin încheierea de contracte de antrepriză.

Contribuabilul avea astfel reprezentarea veniturilor care urmau a fi realizate, în sensul că, cunoștea faptul că urma să realizeze o cifră de afaceri care depășea plafonul de scutire de la plata TVA de 65.000 Euro, respectiv **000 lei** (plafon în vigoare în anul 2014), persoana fizică **X** încheind în anul 2014 un număr de 7 contracte de antrepriză în valoare totală de **000** euro (din care 2 contracte de antrepriză în perioada **00.00.2014-00.00.2014** în valoare totală de **000** euro).

Întrucât persoana fizică **X**, a efectuat investiții pregătitoare inițierii activității economice, a angajat costuri și a încasat avansuri, **acesta avea obligația să fie înregistrat în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice** în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. a), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de **00.00.2014**.

Astfel, în conformitate cu art.152, alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 62, alin.(2) litera b) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului TVA colectată pentru prestările servicii privind executarea, în regim de antrepriză, a lucrărilor de construire imobile precum și pentru tranzacțiile privind transferul dreptului de proprietate în perioada **00.00.2014-00.00.2015**.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a colectat suplimentar o taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 00.00.2014-00.00.2015 în sumă de 000 lei (000 lei + 000 lei + 000 lei + 000 lei + 000 lei + 000 lei) la o bază impozabilă în sumă de 000 lei.

În ceea ce privește perioada **00.00.2015-00.00.2019**, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de **000 lei (000 lei + 000 lei - 000 lei + 000 lei + 000 lei - 000 lei - 000 lei + 000 lei)** datorită următoarelor aspecte:

- **nu** au fost identificate declarațiile pe proprie răspundere ale cumpărătorilor, autentificate la notar din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la pct.23, alin. ( 10) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punct dat în aplicarea art.140, alin.(2<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%. Este de precizat că aceste declarații trebuie păstrate de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5% conform prevederilor mai sus menționate.

- **nu** au fost înregistrate în jurnalele de vânzări și **nu** au fost declarate un număr de 25 antecontracte și promisiuni de vânzare cumpărare și un contract de vânzare cumpărare având ca obiect imobile care urmau a fi construite de contribuabil;

- organele de inspecție fiscală au intrat în posesia unui contract de schimb imobiliar, având ca obiect 3 apartamente rezultate din activitatea economică de construire imobile, **operațiune neînregistrată în evidența contabilă și nedeclarată în decontul de TVA;**

- **nu** au fost înregistrate în jurnalele de vânzări și **nu** au fost declarate un număr de 4 contracte de vânzare cumpărare având ca obiect imobile rezultate din activitatea economică de construire imobile, operațiuni neînregistrate în evidența contabilă și nedeclarate în decontul de TVA;

- din accesarea bazei de date A.N.A.F., organele de inspecție fiscală au identificat în conturile bancare ale contribuabilului , sume încasate pentru care organele de inspecție fiscală nu au intrat în posesia antecontractelor de vânzare cumpărare, promisiunilor de vânzare cumpărare sau altor documente din care să rezulte pentru ce contracte a fost efectuată plata;

- organele de inspecție fiscală au diminuat TVA colectată ca urmare a anulării unui antecontract de vânzare cumpărare imobil și a restituirii sumei către promitenții cumpărători;

- organele de inspecție fiscală au diminuat TVA colectată ca urmare a schimbării cotei standard de TVA la data transferului dreptului de proprietate a imobilelor, procedând la regularizarea taxei pe valoarea adăugată;

- totodată organele de inspecție fiscală au diminuat TVA colectată declarată eronat de contribuabil pentru perioada **00.00.2014-00.00.2019**.

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală **000/2020**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y** au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **000/2020**, prin care s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **000 lei**.



**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**A. În ceea ce privește perioada 00.00.2014-00.00.2015**

**Referitor la TVA în sumă de 000 lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, A.N.A.F. prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează această taxă în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care din documentele prezentate și argumentele invocate prin contestație nu rezultă o altă stare de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt,** urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat că în perioada **00.00.2014 - 00.00.2015** persoana fizică **X** a încheiat 25 de contracte de antrepriză, având ca obiect 25 de apartamente situate în imobilele (blocurile de locuință) din municipiul **Y**, ... și, respectiv în municipiul **Y**, ... pentru care persoana fizică trebuia să colecteze TVA.

Astfel, în temeiul art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 140 alin. (1), art. 134, art. 134<sup>1</sup> și art. 134<sup>2</sup> din același act normativ, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în cuantum de **000 lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de **000 lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada **00.00.2014 - 00.00.2015**, persoana fizică a încheiat un număr de 25 de contracte de vânzare cumpărare având ca obiect cota parte indiviză aferentă fiecărui apartament construit în municipiul **Y**, și respectiv str. ... pentru care persoana fizică trebuia să colecteze TVA.

Ca urmare, în temeiul art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în cuantum de **000 lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de **000 lei**.

**În drept,** potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada **00.00.2014 - 00.00.2015**:

**„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

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

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor **în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**.

Printr-o interpretare *per a contrario* operațiunea nu se cuprinde în **sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată** dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor în cauză, respectiv în perioada **00.00.2014-00.00.2015**:

**„(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.”**

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, în forma aplicabilă în perioada **00.00.2014-00.00.2015**:

**„2. (1) Nu are caracter de continuitate, 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.”,**

Potrivit acestor prevederi legale, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate constituie activitate economică, iar persoana care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de această natură, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, este considerată persoană impozabilă. Totodată, 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 are caracter de continuitate.

În același sens este și practica instanțelor de judecată, dintre care amintim Decizia civilă nr.152/31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr.675/30/2010, irevocabilă.

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege mai sus citate, **numai 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 are caracter de continuitate, deci nu constituie activitate economică, iar persoana fizică nu poate fi considerată persoană impozabilă.**

Livrarea de bunuri, ca operațiune impozabilă este reglementată la art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada **00.00.2014 - 00.00.2015**. Astfel, potrivit alin.(1) al art.128:

*”(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

Conform acestor prevederi legale citate mai sus, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană reprezintă livrare de bunuri, care este o operațiune impozabilă ce se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată este stipulată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada **00.00.2014 - 00.00.2015**. Astfel, potrivit alin.(1) lit. a) pct. 1 al acestui articol:

*„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), 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;”*

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt explicitate la pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada de referință, potrivit căruia:

***„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu***

*drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.[...]*”

Astfel, potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada **00.00.2014-00.00.2015**:

*„ (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>^</sup>1 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 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, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită 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 la art. 152 alin. (6) din același act normativ se stipulează că:*

*“Art. 152*

*Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici*

*[...]*

***(6) (...)* Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.[...];**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația solicitării înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei, regimul special de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada **00.00.2014** -

**00.00.2015**, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice:

*„62.[...](2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

*a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;”*

Prin urmare, având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele fiscale constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

În speță sunt aplicabile și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene care prin Hotărârea din data de 09.07.2015, în cauza C – 183/14 (Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj) a reținut că:

*„[...]2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată **se opune**, în împrejurări precum cele în discuție în litigiu principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea*

*adaugata datorate sau achitate in amonte pentru bunuri si servicii utilizate in cadrul operatiunilor taxate ii este refuzat persoanei impozabile, care trebuie in schimb sa achite taxa pe care ar fi trebuit sa o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adaugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atat timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adaugata și nu a fost depus decontul taxei datorate.”*

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 24% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2014-2015, potrivit cărora:

*„(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse”.*

coroborat cu pct. 23 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii “[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...]”, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, în situația în care prețul de vânzare include și taxa pe valoarea

adăugată, aceasta se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv 24x100/124 în cazul cotei standard.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1873/12.04.2011, publicat în Monitorul Oficial al României nr.278/20.04.2011, potrivit căruia:

*„În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:***

***a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:***

***1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau***

***2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;***

***b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”***

Față de prevederile legale invocate, din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că:

În perioada **00.00.2014-00.00.2015**, persoana fizică **X** în calitate de antreprenor, a efectuat operațiuni de prestări servicii privind **executarea, în regim de antrepriză**, a lucrărilor de construire a unor blocuri de locuințe situate în mun. **Y**, strada ... și în strada ..., fără a se înregistra la registrul comerțului și a se autoriza ca persoană fizică autorizată sau ca



întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale, potrivit prevederilor art.7 alin.(1) din O.U.G. nr.44/2008 și fără a se înregistra în scopuri de TVA conform prevederilor art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește imobilul construit în **mun. Y, str...**, s-a constatat faptul că persoana fizică **X**, a achiziționat la data de **00.00.2014** de la **4 și 5** cota indiviză de 453,18/512 din imobilul situat în municipiul **Y**, strada ..., județul **Y**, teren arabil intravilan cu suprafața de 512 mp, înscris în Cartea Funciară nr.**000** a localității **Y**.

După achiziția terenului, în perioada **00.00.2014-00.00.2014**, **X**, în calitate de antreprenor, a încheiat un număr de 7 contracte de antrepriză. Conform acestor contracte, antreprenorul se obligă „ să efectueze, în regim de antrepriză și să predea la cheie cu materialele proprii, pe riscul său, un bloc de locuințe în regim P+2E+M” pe terenul situat în mun.**Y**, strada ..., județul **Y**, teren arabil intravilan cu suprafața de 512 mp, înscris în Cartea Funciară nr.**000** a localității **Y** și a încasat avansuri în vederea construirii acestor apartamente.

Totodată, **X**, în aceeași perioadă a vândut celor 7 persoane cu care a încheiat contracte de antrepriză, cota parte aferentă terenului pe care urma să fie edificate apartamentele.

Ulterior, în perioada **00.00.2015-00.00.2015**, **X**, în calitate de antreprenor, încheie un număr de 3 contracte de antrepriză pentru imobilul mai sus menționat și vinde promitenților beneficiari ai apartamentelor cota parte de teren aferentă fiecărui apartament.

Pentru acest imobil a fost identificată :

- Autorizația de construire nr.**000/2015** eliberată de Primăria Municipiului **Y** urmare a cererii depuse de **4 și 5**, prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire imobil locuințe, pe terenul situat în jud.**Y**, str. ..., cartea funciară nr.**000**, în valoare de **000 lei**.

- Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.**000/2015**

- Actul de apartamentare și act de partaj voluntar autentificat sub nr.**000/2016**.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că intrarea în proprietate a celor 10 apartamente, (pentru care au fost încheiate contracte de antrepriză) de către beneficiari s-a făcut în baza achiziționării de către aceștia a cotelor de teren aferente apartamentelor și prin construire, conform mențiunilor din Actul de dezlipire și partaj voluntar autentificat sub nr. **000/2016** la Birou Individual Notarial **6**.

În ceea ce privește imobilul construit în mun.**Y**, **str...**, s-a constatat faptul că persoana fizică **X**, a achiziționat la data de **00.00.2015** de la **B**, CIF **000** următoarele imobile:

- teren curți construcții situat în mun. Y str. ..., jud Y, în suprafață de 211 mp, înscris în CF 000

- teren intravilan situat în mun. Y str. ..., jud Y, în suprafață de 347 mp, înscris în CF 000

- teren intravilan situat în mun. Y, jud Y, în suprafață de 19 mp, înscris în CF 000

- teren curți construcții situat în mun. Y str. ..., jud Y, în suprafață de 211 mp, înscris în CF 000

- teren intravilan situat în mun. Y str. ..., jud Y, în suprafață de 331 mp, înscris în CF 000

- teren intravilan situat în mun. Y, jud Y, în suprafață de 23 mp, înscris în CF 000

- cota de 55/328 din terenul intravilan situat în mun. Y, jud Y, în suprafață de 328 mp, înscris în CF 000.

După achiziția terenurilor mai sus menționate, în perioada **00.00.2015-00.00.2015**, X, în calitate de antreprenor, a încheiat un număr de 20 contracte de antrepriză. Conform acestor contracte, antreprenorul (X) se obligă „să efectueze, în regim de antrepriză și să predea la cheie cu materialele proprii, pe riscul său, un bloc de locuințe în regim P+2E+M” pe terenul situat în mun. Y, strada ... , județul Y.

Totodată, X, în aceeași perioadă a vândut celor 20 persoane cu care a încheiat contracte de antrepriză, cota parte aferentă terenului pe care urma să fie edificate apartamentele.

Intrarea în proprietate a apartamentelor de către cei 20 beneficiari ai apartamentelor s-a făcut în baza achiziționării de către aceștia a cotelor de teren aferente apartamentelor și **prin construire**, în baza Autorizației de construire nr.**000/2015** emisă de primăria Municipiului Y, în baza Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.**000/2016**.

Din consultarea site-ului Primăriei Y, rezultă faptul că a fost emisă **Autorizația de construire nr.000/2015**, solicitant X, 7, 8, 9, 10, 11 – Construire locuințe colective.

Pentru un număr de 3 apartamente rezultate din construirea acestui imobil, organele de inspecție fiscală au identificat antecontracte de vânzare cumpărare, având ca și promitent vânzător și antreprenor persoana fizică X, având cod de înregistrare fiscală nr.RO 000, antecontracte care au fost finalizate prin contracte de vânzare cumpărare, și înregistrate în evidența contabilă, iar pentru 2 apartamente a fost identificat un contract de schimb imobiliar, tranzacție pe care contribuabilul nu a înregistrat-o în evidența contabilă.

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cazul contribuabilului verificat, ne aflăm în situația unei persoane fizice care a intenționat să desfășoare o activitate

economică, respectiv activitatea de construire de imobile în calitate de antreprenor având în vedere faptul că a derulat operațiuni de încasări aferente construirii imobilului din strada ..., în baza contractelor de antrepriză. Începerea acestei activități se consideră a fi la momentul angajării de costuri și efectuării de investiții pregătitoare inițierii activității economice, cum este în cazul contribuabilului verificat prin achiziția terenului și prin încheierea de contracte de antrepriză.

Contribuabilul avea astfel reprezentarea veniturilor care urmau a fi realizate, în sensul că, cunoștea faptul că urma să realizeze o cifră de afaceri care depășea plafonul de scutire de la plata TVA de 65.000 Euro, respectiv 220.000 lei (plafon în vigoare în anul 2014), persoana fizică **X** încheind în anul 2014 un număr de 7 contracte de antrepriză în valoare totală de **000** euro (din care 2 contracte de antrepriză în perioada **00.00.2014-00.00.2014** în valoare totală de **000** euro).

Raportat la prevederile legale anterior invocate se reține că în mod corect au reținu organele de inspecție fiscală că, **contribuabilul avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, anterior pentru activitatea de antrepriză** în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **înainte de începerea activității economice**, astfel încât la momentul încasării contravalorii contractului de antrepriză autentificat sub nr.**000/2014**, acesta trebuia să fie înregistrat în scopuri de TVA.

Așadar, contribuabilul **X**, având în vedere faptul că a încasat avansuri, a angajat costuri și a efectuat investiții pregătitoare inițierii activității economice, **acesta avea obligația să fie înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. a), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015.**

Referitor la susținerea persoanei fizice potrivit căreia pentru perioada **00.00.2014 - 00.00.2015** cadrul legislativ prevede **în mod expres opțiunea**, iar nu obligativitatea înregistrării în scop de TVA, înaintea depășirii plafonului de 65.000 Euro, precizând a depus la ANAF cererea pentru înregistrarea în scop de TVA, primind codul de TVA începând cu data de **00.00.2015**, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că așa cum reiese din temeiurile de drept invocate anterior, ***persoana care nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.***

Contribuabilul este în eroare când face această afirmație, legiuitorul acordându-i posibilitatea să opteze numai pentru aplicarea scutirii de taxă sau nu, așa cum prevede art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, care prevede că *persoana impozabilă stabilită în România (...) poate aplica scutirea de taxă*, ceea ce nu echivalează cu neînregistrarea ca plătitor de taxă la data la care îndeplinește condițiile.

În ceea ce privește înregistrarea în scopuri de TVA a contribuabilului, organul de soluționare a contestației reține că acesta a fost înregistrat în scopuri de T.V.A. din data de **00.00.2015** prin **opțiune**, în baza Declarației de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoane fizice, formular 020, înregistrată sub nr.**000/2015**, depusă de către contribuabil, fiindu-i atribuit codul de identificare fiscală RO **000** conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria **000** nr.**000**. Organele fiscale competente au emis certificatul de înregistrare în scopuri de TVA, ca urmare a datelor incorecte furnizate de contribuabil, organele fiscale neavând cunoștință de activitatea economică desfășurată de contribuabil anterior depunerii declarației de înregistrare, cu atât mai mult cu cât odată cu depunerea declarației, contribuabilul declară că *„prin prezenta declar că urmează să dezvolt un proiect imobiliar spre vânzare și sunt de acord cu înregistrarea în scopuri de TVA”*.

Având în vedere cele mai sus menționate, la data înregistrării acestuia în scopuri de TVA, activitatea de construire imobile era deja în derulare și nicidecum urma să înceapă activitatea, așa cum a declarat contribuabilul.

În ceea ce privește mențiunea contribuabilului, că nu mai are posibilitatea *”să solicite sume suplimentare reprezentând TVA, de la clienții lui”*, pentru perioada **00.00.2014-00.00.2015**, Comisia Fiscală Centrală aduce clarificări cu privire la determinarea TVA colectată, în baza deciziei Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Corina-Hrisi Tulică și Călin Ion Plavoșin.

Potrivit prevederilor Anexei 1 din O.M.F.P. nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr.2/2011,

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

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

Având în vedere faptul că în contractele de antrepriză încheiate de contribuabil în calitate de antreprenor, precum și în contractele de vânzare cumpărare având ca obiect cote de teren aferente apartamentelor construite, nu se menționează că prețul include și TVA, prin adresa nr. **000/2020**, transmisă contribuabilului prin e-mail la data de **00.00.2020**, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului depunerea declarației pe propria răspundere, autentificată de către un notar public, din care rezultă că nu mai are posibilitatea de a recupera de la beneficiari/cumpărători taxa pe valoarea adăugată. Se reține că până la data încheierii inspecției fiscale, contribuabilul nu a dat curs solicitării echipei de control și, prin urmare, echipa de inspecție fiscală a fost în imposibilitatea aplicării prevederilor Anexei 1 din O.M.F.P. nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr.2/2011.

Se reține că, deși contribuabilul susține prin contestație că nu a știut de adresa nr. **000/2020**, acesta avea posibilitatea ca odată cu depunerea contestației, în susținerea acesteia, să depună și declarația pe proprie răspundere pentru a demonstra că nu are posibilitatea recuperării TVA de la beneficiari, fapt ce nu a fost concretizat.

Referitor la susținerea potrivit căreia organele de inspecție fiscală au considerat ca avea obligația să fie înregistrat în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice, selectând cu rea-credință prevederile legislative care se referă la activități economice "pentru care locul prestării

se considera ca fiind in străinătate", în condițiile în care, așa cum reiese și din intreg parcursul Raportului de inspecție fiscală, activitatea contestatorului s-a desfășurat exclusiv pe teritoriul României, organul de soluționare a contestației că toate prevederile legale invocate în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, precum și la prezentul capitol din decizia de soluționare a contestației sunt aplicabile persoanelor care desfășoară activitatea în România.

Cât privește reaua-credință a organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că potrivit unui consacrat principiu de drept buna – credință se prezumă, ceea ce per a contrario presupune că reaua-credință trebuie dovedită de cel ce o invocă și, întrucât prin contestația formulată persoana fizică nu a demonstrat nicicum că organele de inspecție fiscală ar fi acționat cu rea-credință, argumentul nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei **00.00.2014-00.00.2015** în sumă de **000 lei**, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică **X** pentru suma de **000 lei**.

## **B. În ceea ce privește perioada 00.00.2014-00.00.2019**

**B.1. TVA deductibilă în sumă de 000 lei (000 lei – 000 lei – 000 lei + 000 lei – 000 lei – 000 lei – 000 lei - 000 lei)**

**a) Referitor la TVA în sumă de 000 lei (000 lei + 000 lei + 000 lei), A.N.A.F. prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în cuantumul indicat aferent achizițiilor de bunuri, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici cu ocazia contestației, persoana fizică X nu a demonstrat cu documente că achizițiile analizate au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada analizată, persoana fizică verificată a efectuat următoarele achiziții:

- bunuri personale și materiale de construcții pentru alte imobile decât cele destinate operațiunilor taxabile pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**;

- achiziții de materiale de construcții pentru un imobil pentru care nu există contracte de antrepriză cu investitorii acestui imobil, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**;

- achiziții de materiale de construcție pentru care contribuabilul nu a făcut dovada că au fost încorporate în imobilele construite și pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**.

Având în vedere că persoana fizică nu a făcut dovada că achiziția acestor bunuri a fost utilizată în folosul realizării de operațiuni taxabile, în temeiul prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de **000 lei**.

**În drept**, art. 145 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015 stipulează că:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Iar art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Aceste prevederi au fost explicitate prin dispozițiile H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cu-*

*mulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146, alin.(1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155, alin.(5) din Codul fiscal.”*

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;”*,

iar potrivit art. 299 alin.(1) lit. b) din același act normativ:

*”(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);”.*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă deține o factură emisă în conformitate prevederile legale.

De asemenea, se reține că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

Astfel, din interpretarea coroborată a prevederilor legale invocate mai înainte, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau



urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține, de asemenea, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține faptul că potrivit art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor::

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Având în vedere aspectele menționate, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020**, se reține că în perioada supusă verificării, respectiv **00.00.2015-00.00.2019**, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantum de **000 lei** aferenta achiziției unor bunuri, așa cum a fost detaliat la situația de fapt.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, societatea menționează că toate achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, fără, însă, a prezenta documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată ca urmare a inspecției fiscale.

Astfel, în ceea ce privește TVA în sumă de **000 lei**, se reține că aceasta este aferentă unor achiziții de bunuri personale și materiale de construcție în valoare totală de **000 lei**, pentru alte imobile decât cele destinate operațiunilor taxabile, din care exemplificăm:

- bunuri personale: ochelari, pantofi, tricou, gins, sandale, masă servită, jucărie, încălțăminte, pulover, set inox oală tigaie, rochie, cămașă, cizme, topogan, nebulizator, mașină tuns gazonul, frigider, mașină de spălat, pernă pilotă, somieră saltea, lenjerie damasc, consolă, controler, joc, filtre therapy Zepter, leagăn copii, cască, baterie, mănuși, anvelope ATV, piscină gonflabilă, uscător rufe;

- alte imobile: mobilier, perdele și draperii pentru garsonieră&duplex, materiale de construcții pentru un apartament personal fără a fi specificată adresa, încălzitor terasă, piscină, saltea, canapea, masă bucătărie, clor piscină, pompă piscină, panouri solare, schimbător căldură piscină, prelată piscină, butelie gaz, izolație termică solar, robinet, racord solar, glet adeziv, pergolă acoperiș retractabilă, cadă, mască cabină, betonieră având ca adresă de livrare ..., materiale de construcție Conrep având ca adresă ..., materiale de construcție Conrep având ca adresă ..., perchet, colțar, ghiuветă, frigider mașină de spălat având ca adresă de livrare ..., saună living, beton ..., perdea retractabilă, monitorizare, contract nr. **000/2017** pentru str. ..., manoperă Wiesman, loc amplasare str. ..., colțar str. ...;

- ...: zugrăveli interioare, tapet, ușă stâlp, corp iluminat stradal, uși, cablu, șezlong cu măsuță.

Referitor la cheltuielile efectuate pentru imobilul din strada ..., din anexe la raportul de inspecție fiscală se reține că acestea sunt în valoare totală de **000 lei** din care TVA dedusă în sumă de **000 lei**.

Ca urmare afirmația persoanei fizice potrivit căreia „**majoritatea fiind materiale de construcții, echipamente pentru apartamentul din Str. ..., Y**”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește imobilul situat în mun. **Y**, strada ..., din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că acesta face parte dintr-un ansamblu de imobile, situat în **Y**, respectiv un apartament într-un bloc de locuințe, bloc de locuințe executat de un alt dezvoltator imobiliar, astfel că este nefundată afirmația contribuabilului că „*finisajele din apartamentul de pe str..., de unde se desfășura o mare parte a procesului de vânzare, reprezentau chiar cartea de vizită pentru calitatea lucrărilor pentru imobilele în construcție, pentru*

*care se solicitau avansuri de la viitorii proprietari.”*

În plus, organele de inspecție fiscală, din consultarea bazei de date A.N.A.F. (ANCPI), au menționat că acest apartament, are ca proprietar o altă persoană, respectiv pe dl. **12**. Deși contribuabilul susține că a efectuat investiții în acest spațiu, acesta nu a prezentat în susținerea contestației **niciun document din care să rezulte că ar fi avut acceptul proprietarului de a face investiții în acest apartament**. De altfel, nu a fost prezentat niciun contract de închiriere sau comodat pentru utilizarea acestui spațiu, iar conform bazei de date A.N.A.F., în perioada **00.00.2017-00.00.2018** dl. **12**, în calitate de proprietar al apartamentului din strada ..., figurează cu venituri din cedarea folosinței bunurilor, **având ca și chiriaș persoana fizică 13, și nicidecum persoana fizică X.**

În ceea ce privește TVA în sumă de **000 lei** aferentă unor achiziții de materiale de construcții pentru un imobil situat în str. ..., **Y**, organul de soluționarea a contestației reține că în perioada verificată contribuabilul nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din vânzarea de imobile - apartamente situate în str. ..., **Y** și nici nu a deținut autorizație de construire pentru acest bloc de locuințe. Autorizația de construcție nr. **000/2014**, eliberată de Primăria Municipiului **Y** pentru acest imobil a fost emisă ca urmare a cererii adresată de **7** (tatăl contribuabilului) și nicidecum de **X**.

Potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. **000/2015**, rezultă faptul că investitori ai acestui imobil au fost următoarele persoane fizice: **7, 14, 15, 16 și 17, 18 și 19, 20 și 21, 22, 23 și 24, 25, 26, 27 și 28, 29, 14, 30 și 31, 32 și 33, 34 și 35, 36**, nicidecum **X**.

Organele de inspecție fiscală nu au identificat din documentele prezentate, contracte de antrepriză încheiate de către **X** cu investitorii enumerați, contracte care ar fi generat venituri dintr-o activitate independentă de prestări servicii construire imobile.

Prin Actul de apartamentare și Act de partaj voluntar autentificat sub nr.**000/2017** de către Birou Individual Notarial **6, X și 37**, soț – soție, dobândesc dreptul de proprietate a 2 apartamente, respectiv ap.19 și ap.20, după finalizarea imobilului, apartamentul 19 fiind înstrăinat de către **X și 37** în luna **00** 2019, prin contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr.**000/2019**, fără a fi înregistrat în evidența contabilă, deci însuși contribuabilul nu l-a considerat ca făcând parte din activitatea sa economică.

În ceea ce privește, apartamentul nr.20 din imobilul situat în strada ..., acesta a fost înstrăinat prin Actul notarial nr.**000/2019** emis de **38**, cu titlu de dare în plată, conform mențiunii de pe extrasul CF nr.**000/2020**, fără ca această operațiune să fie înregistrată în evidența contabilă, deci însuși contribuabilul nu l-a considerat ca făcând parte din activitatea sa economică.

Deși contestatorul menționează că „a fost proprietarul unui aparta-

ment din imobilul de pe Str. ..., pe care l-a amenajat în scopul revânzării”, în evidența contabilă au fost înregistrate achiziții cu materiale de construcție pentru mai multe apartamente din blocul de locuințe din strada ..., Y, respectiv ap. 1, 2, 3, 5, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 17, a fost efectuată canalizarea pentru acest imobil, structura, fațada, au fost achiziționate calorifere, uși, au fost efectuate traseele de apa, curent electric și a fost achiziționat ascensor, deși X nu se regăsește printre investitori, așa cum am descris mai sus.

**Referitor la TVA în sumă de 000 lei aferentă achizițiilor de materiale de construcție, organul de soluționare a contestației reține că pentru aceste achiziții contribuabilul nu a făcut dovada că au fost încorporate în imobilele construite.**

Din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat ca nu au fost prezentate toate contractele de prestari servicii, facturile aferente achizițiilor de materiale nu erau însoțite de note de receptie, bonuri de consum, iar facturile aferente prestărilor de servicii nu erau însoțite de situații de lucrări (cu excepția facturilor emise de A).

Prin adresa nr. **000/2020**, comunicată contribuabilului la data de **00.00.2020**, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului, în baza prevederilor, art. 64 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, documente în vederea clarificării de fapt fiscale, respectiv:

*„- note de recepție pentru fiecare factură aferentă materialelor de construcție achiziționate în perioada verificată, respectiv **00.00.2014-00.00.2019**;*

*- bonuri de consum, pentru materialele de construcție achiziționate, întocmite la data dării în consum;*

*- situații de lucrări din care să rezulte faptul ca materialele de construcție achiziționate au fost încorporate în imobilele construite, întocmite cu respectarea condițiilor legale;*

*- situații de lucrări aferente prestărilor de servicii din perioada verificată, respectiv **00.00.2014-00.00.2019**, situații din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, perioada realizării lor, data la care acestea au fost acceptate de dumneavoastră în calitate de beneficiar, întocmite cu respectarea condițiilor legale (cu excepția prestărilor de servicii efectuate de A, pentru care au fost identificate situații de lucrări în documentele dvs. Contabile)”, fără ca acestea să fie prezentate.*

Suținerea din contestație potrivit căreia „Faptul că organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere pentru suma de **000 lei, fără a detalia în nici un fel la ce se referă aceste operațiuni, care este proveniența lor, la ce facturi se referă, ce contracte, recepții, sau situații de lucrări lipsesc**” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că din raportul de inspecție fiscală reiese că organele de

inspecție fiscală au respins dreptul de deducere pentru suma de **000 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcție și prestări servicii în perioada **00.00.2015-00.00.2019**, pentru care nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru acceptate de către beneficiar, alte documente similare pe baza cărora să se stabilească serviciile efectuate și materialele de construcție care au fost încorporate în imobilele din str. ..., precum și în imobilul din comuna **T** și **nu** suma de **000 lei** cum eronat menționează contribuabilul.

Organele de inspecție fiscală au reținut că facturile aferente acestor achiziții respectiv materiale de construcții se regăsesc în jurnalele de cumpărări întocmite de contribuabil și puse la dispoziția echipei de control la începerea inspecției fiscale.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține ca pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri nu este suficientă doar detinerea unei facturi, contribuabilul trebuind să justifice necesitatea achiziției cu documente întocmite potrivit specificului activității sale, astfel încât să se poată stabili fără echivoc faptul că respectivele achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Astfel, pe lângă factura de achiziție, societatea ar fi trebuit să prezinte documente prin care să facă dovada intrării în gestiunea produselor achiziționate, bonuri de consum, situații de lucrări din care să rezulte faptul că materialele de construcție achiziționate au fost încorporate în imobilele construite, întocmite cu respectarea condițiilor legale.

Se reține faptul că dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.

În speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, potrivit căroră:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

*Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.*

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”*

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că societatea avea posibilitatea ca în susținerea contestației, să probeze cu documente justificative și anume, faptul că deține documente/înscrisuri din care să rezulte că bunurile facturate au fost aferente operațiunilor taxabile, documente întocmite conform legii.

Or, organul de soluționare a contestației reține faptul că în susținerea celor afirmate prin contestație, societatea nu a depus niciun document din care să rezulte o altă situație de fapt, decat cea constatata de echipa de inspecție fiscală.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013 care stipulează că:

*„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA, se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a reclamantului.”*

De asemenea în Hotărârea pronunțată în cauză C-257/11 SC GRAN VIA MOINEȘTI SRL, CJUE arată că *„potrivit unei jurisprudențe constatate a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl dă-torează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii”* (paragraful 20), iar *„din cu-prinsul articolului 168 din Directiva 2006/112 rezultă că, pentru a putea be-neficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de o parte, ca persoana in-teresată să fie „persoană impozabilă” în sensul acestei directive și, pe de al-tă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiu-nilor sale taxabile”* (paragraful 23).

Din aceste texte de lege rezultă că, pentru a admite deductibilitatea costului serviciilor/achizițiilor, dar și a TVA, se impune prezentarea de probe care să facă dovada faptului că au legătură cu cheltuielile care se referă la activitatea curentă a contribuabilului.

În același 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 stabi-lească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragraful 23 din C-110/94 INZO și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care so-**

**licită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar la art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Față de cele reținute, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA analizată la acest capăt de cerere, fapt pentru care în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică **X** pentru TVA în suma de **000 lei**.

**b) Referitor la TVA în sumă de 000 lei (000 lei + 000 lei + 000 lei), cauza supusă soluționării este dacă A.N.A.F., prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, persoana fizică, deși contestă în totalitate cuantumul TVA stabilită suplimentar, pentru această sumă nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică **X** și-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA în cotă de 50% aferentă achiziției de piese auto și manoperă, pentru autoturismul Renault Kangoo, autoturism care figurează pe numele contestatarului, pentru care nu au fost prezentate documente din care să rezulte că acest autoturism a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice.

De asemenea, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA aferentă achiziției de piese auto și manoperă aferente unor autoturisme care nu aparțin contribuabilului verificat.

Deși persoana fizică **X** contestă cuantum total al TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru suma de **000 lei** nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în susținerea propriei cauze.

**În drept**, art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

Aceste prevederi legale trebuie coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

și cu pct.2.5 din același act normativ, care precizează:

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la respectivele motive.

Se reține faptul că în ceea ce privește operațiunile menționate la situația de fapt, persoana fizică **X** nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

*“În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt,



afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

Incidente speței sunt considerentele din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție potrivit căroră *“ In ceea ce privește soluția de respingere a contestației...este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedura fiscală...”*.

Totodata, potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *„contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora poate/pot sa depună probe noi în susținerea cauzei.În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

Astfel, contestatorul are posibilitatea sa depună în susținerea contestației orice documente pe care le considera relevante în speta, iar organele de inspecție fiscală se vor pronunța în procedura administrativa, în raport de acestea, ceea ce în speta nu s-a întâmplat.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că persoana fizică, deși contestă TVA în sumă de **000 lei** stabilită de către organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere, așa cum a fost aceasta detaliată la situația de fapt, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

**În consecință**, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de persoana fizică **X** pentru TVA în sumă de **000 lei**.

Având în vedere TVA deductibilă în sumă de 000 lei analizată la pct. B2 lit. a) și b) din prezenta decizie, din care se scade suma de 000 lei (000 lei + 000 lei) reprezentând TVA acceptată de organele de inspecție fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată TVA în sumă de 000 lei.

**B.2. Referitor la TVA colectată în sumă de 000 lei (000 lei + 000 lei - 000 lei + 000 lei + 000 lei - 000 lei - 000 lei + 000 lei), A.N.A.F. prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în cuantumul stabilit prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care cu ocazia formulării contestației, persoana fizică a depus documente suplimentare, neprezentate în timpul inspecției fiscale, iar organul de soluționare trebuie să stabilească dacă influențează starea de fapt fiscală stabilită inițial.**

**În fapt**, inspecția fiscală parțială la persoana fizică **X** a fost inițiată ca urmare a solicitării contribuabilului de rambursare a soldului sumei negative a TVA, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din luna **00** 2019, înregistrat la AJFP **Y** sub nr. **000/2019**.

La începerea inspecției fiscale, contribuabilul a pus la dispoziția echipei de control următoarele documente:

- 65 contracte de vânzare cumpărare, 10 promisiuni de vânzare, 2 acte de donație.
- 1 dosar cu 17 declarații autentificate la notar a beneficiarilor de apartamente pentru aplicarea cotei reduse de 5 %;
- 12 bibliorafuri privind achizițiile de materiale de construcții și servicii aferente perioadei 2015 – **00** 2018;
- 1 dosar privind achizițiile de materiale de construcții și servicii aferente perioadei **00** 2018 – **00** 2018;
- 1 dosar autorizații, acte apartamentare, extrase CF.

Urmare analizei documentelor prezentate de contribuabil, echipa de control a constatat că acesta nu a prezentat decât un număr redus de documente comparativ cu activitatea desfășurată.

Ca urmare a contactării contribuabilului de către echipa de control, la data de **00.00.2019**, acesta a mai prezentat la sediul organului de inspecție fiscală, documente referitoare la o parte din imobilele construite, respectiv:

- situații de lucrări întocmite de **A** pentru blocurile din str. ...;
- 8 contracte de vânzare cumpărare, 1 contract de antrepriză, 1 convenție, 3 declarații notariale, 1 act adițional.

Având în vedere numărul redus de contracte de vânzare cumpărare și antecontracte de vânzare cumpărare prezentate organelor de inspecție fiscală în raport cu numărul de imobile construite identificate, organele de inspecție fiscală, în vederea stabilirii corecte a stării de fapt fiscale, au solicitat informații birourilor notariale din mun. Y, unde au fost autentificate, diverse contracte (contracte de antrepriză, antecontracte de vânzare cumpărare, promisiuni de vânzare cumpărare, contracte de vânzare cumpărare). În acest sens au fost efectuate solicitări la următoarele birouri notariale: **39, 40**, BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL **6**, BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL **41**, BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL **42, 43** - BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL, SPN **44 SI 45**, SPN **46 SI 47**, BIROU INDIVIDUAL NOTARIAL **48**, anexa nr. 14 la prezentul referat.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală asupra antecontractelor de vânzare cumpărare, a promisiunilor bilaterale de vânzare cumpărare, a contractelor de vânzare cumpărare, atât a celor prezentate de contribuabil la începerea inspecției fiscale, cât și a celor puse la dispoziție de către notarii publici care le-au autentificat, organele de inspecție fiscală au constatat că în conținutul acestora se menționează faptul că prețul conține TVA de 5%. Faptul că în actele notariale este menționat că prețul conține TVA de 5 % și au fost emise facturi cu cota de TVA de 5%, **nu este suficient pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.**

Întrucât nu pentru toate antecontractele de vânzare cumpărare, promisiunile bilaterale de vânzare cumpărare și contractele de vânzare cumpărare, contribuabilul a prezentat *declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal*, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de **000 lei**.

Prin contestația formulată, contestatarul susține că în fapt declarațiile există și au fost date notarial fie înainte, fie în momentul semnării contractului de vânzare cumpărare și atașează în susținere un număr de 123 declarații pentru aplicarea cotei reduse de 5%.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 126, art. 128 și art. 137 alin.(1), lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare până la data 31.12.2015:

„ART. 126

*Operațiuni impozabile*

*(1) Din punctul 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(...);

#### **ART. 128**

##### **Livrarea de bunuri**

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

#### **Art. 137**

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

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

Aceleași prevederi se regăsesc și la art. 268 alin.1) lit.a), art. 270 alin. (1) și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 134, alin. (1),(2),(3), art.134<sup>1</sup>, alin. (1) și (6), art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la 31.12.2015, potrivit cărora:

#### **„ART. 134**

##### **Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

#### **ART. 134<sup>1</sup>**

##### **Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că

*proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului,*

*ART. 134<sup>2</sup>\*)*

***Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

*b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.”*

Aceleași prevederi se regăsesc și la art. 280, art. 281, alin. (1) și (6), art. 282, alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile de la data de 01.01.2016.

În ceea ce privește cota de TVA aplicabilă, potrivit prevederilor art. 140 alin. 1 și alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, potrivit cărora:

*„ART 140*

*(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse”.*

*(...)*

*(2<sup>1</sup>) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:*

*(...)*

*c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările*

ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

Iar potrivit pct.23 alin.(1) – alin.(2) și alin. (7) – (11) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

„(...) (7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

(9) În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței,

prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la [art. 140](#) alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) 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. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(12) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.”

Începând cu data de **01.01.2016** sunt aplicabile prevederile art. 291, alin. (1) lit. a) și b) și alin. (3), lit.c) pct.3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"ART. 291

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

(...)

(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

c) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

(...)

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

Iar pct. 36 alin (1) - (7) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal stipulează că:

”36.(1) Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse



de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv  $20 \times 100 / 120$  în cazul cotei standard și  $19 \times 100 / 119$  începând cu data de 1 ianuarie 2017,  $9 \times 100 / 109$  sau  $5 \times 100 / 105$  în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:

1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;

2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;

3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa;

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.

(2) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 270 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(3) În aplicarea art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal:

a) prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii;

b) anexele gospodărești nu se iau în calculul suprafeței utile a locuinței de 120 mp;

c) valoarea-limită de 450.000 lei cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă; aceste prevederi se aplică inclusiv pentru contractele încheiate până la data de 31 decembrie 2015, pentru operațiuni al căror fapt generator de taxă intervine după 1 ianuarie 2016;

d) la calculul suprafeței maxime de 250 mp se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința și care au o legătură directă cu locuința respectivă, fiind considerate accesorii livrării, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(4) Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.

(5) Cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii)\* din Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(6) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5%, inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (5). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (5) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se efectuează regularizările prevăzute la art. 291 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(7) Pentru clădirile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată cel mai târziu până la momentul livrării clădirii respective. Prevederile art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 1, 2 și 4 din Codul

*fiscal se aplică și în cazul livrării de părți dintr-o clădire destinate scopurilor respective.”.*

Potrivit prevederilor legale invocate, cota redusă de taxă de 5% se aplică numai pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile expres prevăzute de Codul fiscal, inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința așa cum este definită de Legea locuinței nr. 114/1996.

Pentru a beneficia de cota redusă de 5%, cumpărătorul trebuie să pună la dispoziția vânzătorului, cel mai târziu până la 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. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Legea nr. 571/2003, respectiv la art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 subpct. (i) și (ii)\*) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

De asemenea, se reține că persoanele impozabile care livrează locuințe, inclusiv părți dintr-o clădire destinate scopurilor respective, vor aplica cota de 5%, inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de temeiurile de drept invocate la paragraful anterior, iar în situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei standard de TVA, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se efectuează regularizările în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de legiuitor în Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

De asemenea, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care se păstrează de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată cel mai târziu până la momentul livrării clădirii respective.

*În ceea ce privește calculul TVA, sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(2) din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punct dat în aplicarea art.140 din Codul fiscal, art.126, alin.(1), litera a) și art.128, alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, potrivit căroră:*

*„ 23. (2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și*

*taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”*

respectiv prevederile pct. 36 lit b) pct. 2 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art.291 Cod Fiscal, art. 268, alin.1) lit. a) și art. 270, alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, potrivit cărora:

*”36. Pentru livrările de bunuri/prestațiile de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:*

*b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestații de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv  $20 \times 100 / 120$  în cazul cotei standard și  $19 \times 100 / 119$  începând cu data de 1 ianuarie 2017,  $9 \times 100 / 109$  sau  $5 \times 100 / 105$  în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:*

*1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestații;”*

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționarea a contestației reține că:

**a)** Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală asupra antecontractelor de vânzare cumpărare, a promisiunilor bilaterale de vânzare cumpărare, a contractelor de vânzare cumpărare atât cele prezentate de contribuabil la începerea inspecției fiscale cât și cele puse la dispoziție de către notarii publici care le-au autentificat, așa cum sunt enumerate în anexele la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că în conținutul acestora se menționează faptul că prețul conține TVA de 5%, **fără a fi identificată declarația pe proprie răspundere a cumpărătorului**, autentificată la notar din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la pct.23 alin. (10) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, punct dat în aplicarea art.140 alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 38 alin (2) și (3) din HG nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii

nr. 227/2015 privind Codul fiscal, punct dat în aplicarea art. 291 alin.(3) lit .c) pct.3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru clarificarea stării de fapt fiscale, au solicitat punerea la dispoziție, până cel mai târziu la data de **00.00.2020**, declarațiile pe proprie răspundere, autentificate la notar, a beneficiarilor de apartamente, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, în vederea justificării aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Întrucât persoana fizică **X** nu a prezentat documentele solicitate, organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de TVA pentru operațiunile cuprinse în **anexa nr. 26** la raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și au stabilit suplimentar TVA în sumă de **000 lei**.

**b)** Organele de inspecție fiscală au constat că pentru un număr de 25 antecontracte și promisiuni de vânzare cumpărare și un contract de vânzare cumpărare, **operațiuni neînregistrate de contribuabil în jurnalele de vânzări și nedeclarate în deconturile de TVA**, așa cum sunt prezentate în **anexa nr. 27** la raportul de inspecție fiscală, **X**, persoană fizică înregistrată în scopuri de TVA a încasat venituri în sumă totală de **000 lei**.

Având în vedere că în conținutul acestor contracte se prevede că prețul include TVA, organele de inspecție fiscală au calculat o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **000 lei**, prin procedeul sutei mărite, ținând seama de prevederile pct. 23 alin.(2) din HG. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punct dat în aplicarea art.140 din Codul fiscal, art.126 alin.(1) litera a) și art.128 alin.(1) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv prevederile pct. 36 lit b) pct.2 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art.291 Cod Fiscal, art. 268 alin.1) lit.a) și art. 270 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

**c)** Organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar **TVA în sumă de 000 lei** aferentă contractului de schimb imobiliar autentificat sub nr.**000/2017** la Birou Individual Notarial **41**, operațiune neînregistrată de contribuabil în evidența contabilă.

Potrivit acestui contract de schimb imobiliar, **X**, persoana fizică înregistrată în scopuri de TVA, transmite cu titlul de schimb imobiliar către copermutanții **49** și **50**, următoarele imobile:

- apartamentul nr. **000** din imobilul situat în mun.**Y**, str. ...;
- apartamentul nr.**000** din imobilul situat în mun.**Y**, str. ...;

- apartamentul nr.000 din imobilul situat în mun.Y, str. ....

Potrivit contractului de schimb imobiliar, valoarea acestor apartamente, declarată de către părți este de **000 lei**, echivalentul a **000** euro.

Aceste apartamente au fost dobândite de către contribuabil prin construire după cum urmează:

- apartamentele **000** și **000** prin actul de apartamentare și partaj voluntar autentificat sub nr. **000/2016** la BIN **6** blocul de locuințe P+2E+M, situat în str. ..., jud. **Y**, edificat în anul 2016, în baza Autorizației de construire nr. **000/2015** emisă de Primăria **Y**, Proces Verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. **000/2016**, teren 1.100 mp.

- apartamentul **000**, prin construire în baza Autorizației de construire nr. **000/2015** emisă de Primăria **Y**, Proces Verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. **000/2016**, teren 1.100 mp.

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, la o bază impozabilă în sumă de **000 lei**.

**d)** Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică **X** a achiziționat la data de **00.00.2014** de la **4** și **5** cota indiviză de 453,18/512 din imobilul situat în municipiul **Y**, strada ..., județul **Y**, teren arabil intravilan cu suprafața de 512 mp, înscris în Cartea Funciară nr.**000** a localității **Y**.

După achiziția terenului, în perioada **00.00.2014-00.00.2015**, **X**, în calitate de antreprenor, a încheiat un număr de 10 contracte de antrepriză. Conform acestor contracte, antreprenorul se obligă „ să efectueze, în regim de antrepriză și să predea la cheie cu materialele proprii, pe riscul său, un bloc de locuințe în regim P+2E+M” pe terenul situat în mun.**Y**, strada ..., județul **Y**, teren arabil intravilan cu suprafața de 512 mp, înscris în Cartea Funciară nr.**000** a localității **Y** și a încasat avansuri în vederea construirii acestor apartamente. În aceeași perioadă, **X** a vândut celor 10 persoane cu care a încheiat contracte de antrepriză, cota parte aferentă terenului pe care urma să fie edificate apartamentele.

Potrivit actului de apartamentare și partaj voluntar autentificat sub nr. **000/2016** la BIN **6** pentru imobilul situat în mun. **Y**, jud. **Y**, înscris în CF **000**, compus din teren intravilan curți construcții în suprafață de **512 mp**, și construcția P+2E+M edificată în anul 2015, au rezultat un număr de **15 apartamente**, din care **ap. 4, 8, 9, 13 au devenit proprietatea lui X, ca bun propriu**.

Aceste apartamente au fost vândute de către **X**, prin contractele de vânzare cumparare autentificate sub nr.**000/2016**, nr.**000/2016**, nr.**000/2016**, nr.**000/2016**.

Având în vedere Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. **000/2015** rezultă că la data înstrăinării apartamentelor, respectiv la data de **00.00.2016** , **00.00.2016** și **00.00.2016** acestea erau construcții noi.

Ca urmare, în conformitate cu prevederile art.292, alin.(2), litera f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia „(...) scutirea nu se aplică pentru **livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia** ...”, și respectiv al pct.3 din același articol de lege, precum și ale pct.55 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare , dat in aplicarea art.292, alin.(2), lit.f):

„[...]În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:[...]

3. *livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizării a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*  
[...]

„55. [...]

(3) *Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții sau al unei părți din construcție care nu a suferit transformări de natura celor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. f) pct. 4 din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției sau a unei părți din construcție. Prin proces-verbal de recepție definitivă se înțelege procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat conform legislației în vigoare. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia construcția sau partea din construcție este înregistrată în evidențele contabile drept activ corporal fix.”*

organele de inspecție fiscală au stabilit că tranzacțiile imobiliare care fac obiectul contractelor de vânzare – cumpărare mai sus menționate se încadrează în sfera de aplicare a TVA, fapt pentru care au calculat TVA suplimentară de plată în cuantum de **000 lei**, prin aplicarea cotei de 20%.

e) Organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de **000 lei** aferentă sumelor încasate prin bancă, pentru care persoana fizică nu a prezentat antecontracte de vânzare cumpărare, promisiuni de vânzare cumpărare sau alte documente din care să rezulte pentru ce contracte a fost efectuată plata, situație prezentată în anexa nr. 32 la raportul de inspecție fiscală.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat la obținerea de informații privind sumele încasate de contribuabil din activitatea desfășurată prin conturile bancare, din accesarea aplicației informatice ANAF – Fiscnet

– ARB fiind identificate încasări prin conturile bancare în valoare totală de **000 lei** pentru care persoana fizică nu a prezentat documente.

Organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată, prin aplicarea cotei standard de 24%, 20% respectiv 19%, potrivit prevederilor art. 291, alin.(1), lit.a) și b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o bază impozabilă în sumă de **000 lei**, pentru care au calculat TVA în sumă de **000 lei**.

**f)** De asemenea, se reține că la calculul TVA stabilită suplimentară a concurat și:

- **suma de 000 lei colectată în plus de persoana fizică**, organele de inspecție fiscală, urmare analizei antecontractului de vânzare cumpărare imobil și contractului de construcție autentificat sub nr.**000/2015**, prin care **X**, în calitate de promitent vânzător și antreprenor, se obligă să vândă promitentei cumpărătoare, dna **51**, apartamentul nr. 8 situat în blocul de locuințe din strada ..., la un preț de **000 lei**, au constatat că această sumă a fost încasată integral de contribuabil, în luna **00** 2015, fără a fi înregistrată în jurnalul pentru vânzări.

Pentru această operațiune, organele de inspecție fiscală au calculat la data încheierii antecontractului o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de **000 lei**, prin aplicarea cotei standard de TVA la baza impozabilă, având în vedere că nu a fost prezentată declarația dată de către promitentă cumpărătoare în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Pentru acest apartament, organele de inspecție fiscală au identificat un alt antecontract de vânzare cumpărare imobil și contract de construire autentificat sub nr.**000/2016**, prin care **X**, CIF **000** în calitate de promitent vânzător și antreprenor, se obligă să vândă promitentei cumpărătoare, dna **52**, apartamentul nr. 8 situat în blocul de locuințe din strada ..., la un preț de **000** euro, echivalentul în lei a sumei de **000 lei**. Acest antecontract de vânzare cumpărare a fost finalizat prin contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr.**000/2017**.

În evidența contabilă a contribuabilului, respectiv în registrul jurnal pentru vânzări, organele de inspecție fiscală au identificat ca fiind înregistrată factura seria **000** din data de **00.00.2016**, beneficiar **52**, în valoare totală de **000 lei**, pentru care a colectat TVA în sumă de **000 lei**.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că **suma de 000 lei** reprezintă TVA colectată în plus de persoana fizică **X**, aferentă sumei de **000 lei** restituită dnei **51** ca urmare a neconcretizării antecontractului de vânzare cumpărare de vânzare cumpărare imobil și contract de construire autentificat sub nr.**000/2015**.



- **suma de 000 lei** care reprezintă TVA colectată, **cu semnul minus**, aferentă tranzacțiilor prezentate în anexa nr. 30 la raportul de inspecție fiscală. Această sumă a fost exclusă de organele de inspecție fiscală de la TVA colectată, datorită regularizării efectuată de către echipa de control, ca urmare a schimbării cotei standard de TVA la data transferului dreptului de proprietate a imobilelor.

Regularizarea s-a datorat faptului că, la data încheierii antecontractelor de vânzare cumpărare, respectiv a promisiunilor de vânzare cumpărare, agentul economic a aplicat cota redusă de TVA de 5%. Având în vedere faptul că, organele de inspecție fiscală nu au intrat în posesia declarației beneficiarilor autentificată la notar din care să rezulte că, la data încheierii antecontractelor de vânzare cumpărare respectiv a promisiunilor de vânzare cumpărare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard la baza impozabilă, în vigoare la data fiecărei operațiuni, respectiv 24% în anul 2015, 20% în anul 2016, 19% începând cu anul 2017.

- **suma de 000 lei** care reprezintă TVA colectată declarată eronat de contribuabil pentru perioada **00.00.2014-00.00.2019**. Această sumă reprezintă diferență între TVA colectată înregistrată în jurnalele de cumpărări în sumă totală de **000 lei** și TVA colectată declarată în deconturile de TVA în sumă totală de **000 lei**, întocmite pentru perioada verificată, situația acestor sume fiind prezentată în anexa nr.31 la raportul de inspecție fiscală.

Față de cele reținute, raportat la temeiurile de drept invocate, organul de soluționare a contestației reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de **000 lei** aferentă tranzacțiilor analizate.

**Însă**, cu ocazia formulării contestației pe calea administrativă de atac, persoana fizică **X** a depus un număr de 123 declarații, susținând că *" Au fost luate declarații de la toți cumpărătorii pentru care a fost aplicată cota redusă de 5%, conform legii. Pentru conformitate, atașam prezentei un număr de 123 declarații"*.

Având în vedere prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 /2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora **"Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. în această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."**, organele de

inspecție fiscală au analizat documentele depuse de contribuabil, prin adresa nr. **000/2020**, rezultând următoarele:

Deși contribuabilul precizează că au fost luate declarații de la toți cumpărătorii pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, acesta a atașat contestației doar un număr de 122 declarații (din cele 123 declarații atașate de contribuabil, 1 declarație autenticată sub nr. **000/2015** de către Birou Individual **6** reprezentând cedarea gratuită a unei cote părți dintr-un pod aferent imobilului - declarația nr.121), ” spre exemplificare” așa cum menționează contestatorul, deci nici cu ocazia depunerii contestației, **contribuabilul nu a prezentat toate declarațiile date de cumpărători**, în vederea justificării aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Astfel, pentru un număr de 52 de operațiuni înregistrate de contribuabil în jurnalul de vânzări pentru care a aplicat cota redusă de TVA de 5%, nu au fost prezentate declarațiile notariale ale promitenților cumpărători respectiv cumpărători.

Pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, contribuabilul trebuia să păstreze toate declarațiile și avea obligația de a le prezenta echipei de control la începerea inspecției fiscale.

Ca urmare a analizei celor 122 declarații prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au identificat 3 situații :

- un număr de 115 declarații sunt aferente unor operațiuni înregistrate în jurnalele de vânzări pentru imobilele din strada ...;
- un număr de 4 declarații sunt aferente unor operațiuni neînregistrate în jurnalele de vânzări pentru imobilul din strada ...;
- un număr de 3 declarații sunt aferente unor operațiuni neînregistrate în jurnalele de vânzări pentru imobilul strada ... .

**a)** Ca urmare a analizei celor 115 declarații aferente unor operațiuni înregistrate în jurnalele de vânzări pentru imobilele din strada ..., mai sus menționate, organele de inspecție fiscală, au constatat respectarea prevederilor legale pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% și au recalculat taxa pe valoarea adăugată colectată, rezultând o taxă pe valoarea adăugată în valoare de **000 lei**, față de taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită inițial în cuprinsul raportului de inspecție fiscală în sumă de **000 lei**.

Astfel, suma de **000 lei** reprezintă TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă operațiunilor pentru care persoana impozabilă a aplicat cota redusă de 5% asupra bazei impozabile, **fără a fi identificată declarația pe proprie răspundere a cumpărătorului**, autenticată la notar din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la pct.23, alin. (10) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Codului fiscal, punct dat în aplicarea art.140, alin.(2<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile pct. 38, alin (2), (3) din HG nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, punct dat în aplicarea art. 291, alin.(3), lit.c) pct.3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Având în vedere cele prezentate, se va admite parțial contestația și se va anula parțial actul administrativ fiscal, respectiv pentru suma de 000 lei (000 lei stabilită inițial – 000 lei stabilită ca urmare a prezentării declarațiilor notariale cu ocazia contestației).**

b) Ca urmare a prezentării celor 115 declarații mai sus menționate și aplicarea cotei de TVA de 5 % se influențează și regularizarea cotei de TVA efectuată de organele de inspecție fiscală la data transferului dreptului de proprietate a imobilelor.

Astfel, TVA colectată, cu semnul minus, rezultată după analizarea declarațiilor depuse de contribuabil este în sumă de - 000 lei, **constatându-se o diferență în sumă de 000 lei (-000 lei stabilită inițial prin raportul de inspecție fiscală + 000 lei).**

**Având în vedere cele prezentate, se va admite parțial contestația și se va anula parțial actul administrativ fiscal, respectiv pentru suma de -000 lei [ - 000 lei stabilită inițial - (- 000 lei) stabilită ca urmare a prezentării declarațiilor notariale cu ocazia contestației].**

c) Ca urmare a prezentării unui număr de 4 declarații, aferente celor 4 contracte de vânzare cumpărare care au avut ca obiect apartamente situate în imobilul (bloc de locuințe) din strada ..., rezultă că la data transferului dreptului de proprietate au fost îndeplinite condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%. Astfel, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor 4 tranzacții este în sumă de 000 lei, și nu în sumă de 000 lei cum s-a stabilit inițial.

**Având în vedere acest aspect, se va admite parțial contestația și se va anula parțial actul administrativ fiscal, respectiv pentru suma de 000 lei (000 lei stabilită inițial – 000 lei stabilită ca urmare a prezentării declarațiilor notariale cu ocazia contestației).**

d) Ca urmare a prezentării declarației autentificată sub nr.000/2015, aferent vânzării apartamentului nr.8 situat în blocul de locuințe din strada ..., organele de inspecție fiscală au stabilit că la data încheierii antecontractului

de vânzare cumpărare au fost îndeplinite condițiile de aplicare de către contribuabil a cotei reduse de TVA de 5 %. Având în vedere acest aspect, TVA colectată aferentă acestei tranzacții este în sumă de **000 lei** față de TVA colectată inițial în sumă de **000 lei**, iar TVA aferentă sumei de **000 lei** restituită de contribuabil este în sumă de **000 lei** .

**Având în vedere acest aspect, se va admite parțial contestația și se va anula parțial actul administrativ fiscal, respectiv pentru suma de (-)000 lei ( - 000 lei stabilită inițial + 000 lei stabilită ca urmare a prezentării declarațiilor notariale cu ocazia contestației).**

e) De asemenea, ca urmare a analizării argumentelor invocate de contestatar prin contestația formulată, respectiv *“Suma de 000 lei reprezintă TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă unui număr de 25 antecontracte și promisiuni de vânzare cumpărare și un contract de vânzare cumpărare, operațiuni neînregistrate de contribuabil în jurnalele de vânzări și nedeclarate în deconturile de TVA și Suma de 000 lei reprezentând TVA colectat suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă sumelor încasate prin bancă, pentru care organele de inspecție fiscală nu au intrat în posesia documentelor din care să rezulte pentru ce contracte a fost efectuată plata.”*, prin adresa nr.**000/2020**, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

- suma de **000** euro încasată la data de **00.00.2015** de la **53** ca fiind aferentă antecontractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.**000/2015** încheiat cu numitii **54** și **53**, pentru care contribuabilul a colectat TVA în sumă de **000 lei**. Pentru suma de **000** euro, echivalentul sumei de **000 lei**, organele de inspecție fiscală au calculat eronat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

- suma de **000 lei** încasată la data de **00.00.2018** de la **55** ca fiind aferentă promisiunii de vânzare cumpărare autentificat sub nr.**000/2018**, operațiune neînregistrată de contribuabil și nedeclarată în decontul de TVA, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat TVA colectată în sumă de **000 lei**. Totodată pentru această sumă , organele de inspecție fiscală au calculat eronat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

**Având în vedere acest aspect, se va admite parțial contestația și se va anula parțial actul administrativ fiscal, respectiv pentru suma de de 000 lei**, reprezentând TVA colectată aferentă sumei încasată prin bancă de la **53** și pentru **suma de 000 lei**, reprezentând TVA colectată aferentă sumei încasată prin bancă de la **55**.

De asemenea, ca urmare a prezentării celor 25 antecontracte de vânzare cumpărare, promisiuni de vânzare cumpărare și a unui contract de

vânzare cumpărare, **se va admite parțial contestația și se va anula parțial actul administrativ fiscal, respectiv pentru suma de 000 lei (000 lei - stabilită prin raportul de inspecție fiscală – 000 lei- stabilită ca urmare a contestației).**

**În ceea ce privește susținerea potrivit căreia** *”Inspectorii ANAF nu au menționat ce sume au identificat când au fost observate încasările și detaliile pe care se bazează la stabilirea unui TVA colectat suplimentar de 000 lei, în condițiile în care acele sume pot să nu aibe nici o legătură cu sfera de TVA, respectiv să fie simple transferuri dintr-un cont în alt cont al contestatorului, operațiuni normale în cadrul schimburilor valutare, dar și în alte cazuri, restituiri de creditări primite de la persoane fizice, sume achitate pe antecontracte care nu s-au finalizat și care au fost restituite, etc.”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **situația încasărilor prin bancă** pentru care nu au fost identificate antecontracte, contracte de vânzare cumpărare, promisiuni de vânzare cumpărare **este prezentată în anexa nr. 32 la raportul de inspecție fiscală**, anexă din care rezultă data încasării, denumirea plătitorului, explicații privind suma plătită. Aceste sume nu sunt transferuri *”dintr-un cont în alt cont al contribuabilului”* așa cum precizează acesta, ci sunt încasări de la diverse persoane fizice.

În plus, se reține că în timpul inspecției fiscale, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale privind sumele încasate prin bancă, în temeiul prevederilor art. 113, alin (2), lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat persoanei fizice **X**, prin adresa înregistrată sub nr. **000/2020, transmisă prin e-mail contribuabilului**, să răspundă, în scris, la întrebarea nr. 9, respectiv:

*” Întrebarea nr. 9. Din accesarea bazei de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în conturile bancare deschise pe numele dumneavoastră (conturi bancare utilizate pentru activitatea economică) ați încasat în perioada verificată diverse sume de bani, în lei sau valută, de la persoane fizice, pentru care organele de inspecție fiscală nu au identificat antecontracte de vânzare cumpărare, promisiuni de vânzare sau contracte de vânzare cumpărare. Situația acestor încasări este anexă la prezenta adresă. Ce reprezintă aceste încasări?”, adresă căreia contribuabilul nu i-a dat curs.*

De altfel, nici cu ocazia depunerii contestației, contribuabilul nu a adus alte argumente și nu a depus documente pentru clarificarea acestor sume încasate.

Nici argumentul potrivit căruia *"Inspectorii ANAF nu au verificat dacă pentru aceste contracte există condițiile legale pentru aplicarea cotei reduse de 5%, conform legii"*, nu poate fi reținut având în vedere faptul că pentru un număr de 12 antecontracte de vânzare cumpărare respectiv promisiuni de vânzare cumpărare, din cele 25 identificate, neînregistrate de contribuabil în jurnalele de vânzări și nedeclarate în deconturile de TVA, organele de inspecție fiscală au aplicat cota redusă de TVA de 5 % fiind îndeplinite prevederile legale de aplicare a cotei reduse de TVA.

Ca urmare a analizării celor 122 declarații notariale anexate de contribuabil la contestație, organele de inspecție fiscală au identificat un număr de 3 declarații notariale, respectiv declarația notarială autenticată sub nr. **000/2015** dată de către dna **51**, declarația notarială autenticată sub nr. **000/2016** dată de către **56**, declarația notarială autenticată sub nr. **000/2018** (promitenții cumpărători din antecontractele de vânzare cumpărare nr. **000/2015**, nr. **000/2016** și din promisiunea de vânzare cumpărare nr. **000/2018**), aferente tranzacțiilor neînregistrate în contabilitate, declarații notariale din care rezultă că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a cotei reduse de TVA de 5% de către vânzător.

Sintetizând, față de cele prezentate la capitolul III, lit. B.2. din prezenta decizie, în ceea ce privește **TVA colectată în sumă de 000 lei**, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

- se va admite parțial contestația formulată de persoana fizică **X** și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **000/2020**, respectiv pentru suma de **000 lei (000 lei + 000 lei – 000 lei + 000 lei – 000 lei + 000 lei)**;

- se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică **X** și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **000/2020**, respectiv pentru suma de **000 lei (000 lei + 000 lei – 000 lei + 000 lei + 000 lei - 000 lei – 000 lei + 000 lei)**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

## **DECIDE**

**1. Admiterea parțială** a contestației formulate de persoana fizică **X** și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **000/2020**, respectiv pentru TVA în sumă de **000 lei**.

**2. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată** a contestației formulate de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **000/2020**, respectiv pentru TVA în sumă de **000 lei**.

**Punctul 1 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel ... în termen de 6 luni de la data comunicării.**

**DIRECTOR GENERAL**