

DECIZIA nr 424/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **x**, inregistrata la
DGRFPB sub nr. **x**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS3FP cu adresa nr. **x**, inregistrata la DGRFPB sub nr. **x**, cu privire la contestatia formulata de domnul **x**, cu domiciliul in **x**, prin Expert Contabil **x**, cu sediul si domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura in **x**.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **29.05.2017**, inregistrata la AS3FP sub nr. **x**, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-**x**, comunicata in data de **04.05.2017**, emisa de AS3FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS3-AIF-**x**, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de **x** lei.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul solutionare contestatii 2 din cadrul DGRFPB a incheiat Minuta nr. MBR-DGR **x**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

In cazul achizitiilor de la SC **x** SA, contribuabilul considera ca este necesara efectuarea unor expertize ale costurilor, avand in vedere ca acesta nu este in posesia facturilor de achizitie, fiind "sechestrata" in dosarul penal nr. **x**.

Referitor la cota redusa de TVA de 5%:

Lipsa unei declaratii nu poate conduce la aplicarea cotei de TVA de 24%, intrucat Codul fiscal nu prevede acest lucru. Normele metodologice adauga la lege si incalca principiul ierarhiei actelor normative.

Contribuabilul solicita aplicarea cotei reduse de TVA de 5% in cazul tranzactiilor in care au fost prezentate declaratii notariale ale cumparatorilor pentru tranzactiile incheiate in anul 2011 - 2015. Legea depaseste conditiile impuse de Directiva 112/2006 si jurisprudenta CJUE.

Referitor la Decizia de impunere DITL

Inspectia fiscala este incompleta intrucat exista un conflict de competenta nerezolvat de organul fiscal de organul de control.

Contribuabilul solicita depunerea dovezii anularii deciziei de impunere a autoritatii locale unde a fost platit impozitul pe cladiri in functie de o baza de impunere ce nu a fost anulata, pentru fiecare dintre apartamentele pe care le-a vandut.

DITL accepta o valoare declarata conform legii care a intrat in patrimoniul contribuabilului prin declaratia de impunere DITL, conform art. 85 alin 1 lit a din Codul de procedura fiscala.

Primaria Sector 5 a eliberat certificatul de atestare fiscala din care rezulta ca imobilul din fig x are valoarea de impunere x lei, valoarea fiind stabilita la momentul emiterii autorizatiei de construire, prin declaratia de impunere fiscala.

In momentul in care ANAF modifica baza de impunere, reducand baza de impunere prin refuzul de a acorda TVA deductibil, apare un conflict de competenta, conform art. 41 din Codul fiscal si trebuie rezolvat de Comisia fiscala centrala.

Decizia de impunere emisa de DITL a fost anulata de ANAF, fara a avea vreo calitate in acest sens si fara ca subiectul contribuabil sa-si exercite caile administrative de atac prevazute de Legea nr. 554/2004, emitandu-se in acelasi timp si pentru aceeasi cladire doua baze de impunere pentru calcul TVA deductibil.

Contribuabilul invoca Decizia pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti in cazul Buga, pronuntata in dosarul aflat in rejudecare nr. 1328/2/2011*, precum si Sentinta nr. 190/CA/2016 - PI pronuntata de Curtea de Apel Oradea in dosarul nr. 3910/83/CA/2010.

CJUE prin cauzele C-95/07 si C-96/07 a statuat ca dreptul de deducere nu poate fi refuzat prin impunerea unor conditii de forma, cata vreme conditiile de fond sunt respectate. Prin urmare, contribuabilul solicita stabilirea TVA deductibila prin aplicarea cotei de TVA la valoarea de impunere care rezulta din decizia de impunere a DITL Sector 1.

In temeiul art. 64 teza a 2-a din Codul de procedura fiscala, in cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in luare considerare la stabilirea bazei de impunere.

La art. 77¹ (4) teza a 2-a din Codul fiscal, Romania are o derogare de la necesitatea unei facturi, avand implicatii multiple atat cu privire la neutralitatea TVA, cat si la lipsa unei facturi, deoarece valoarea impozitului se bazeaza pe o valoare de baza stabilita de o expertiza CNP care respecta prevederile pct. 45 alin 4 din normele metodologice de aplicare a art. 145 din Codul fiscal.

Deductibilitatea TVA trebuie acordata contribuabilului imediat. Trei autoritati DITL, ISC si Institutia Notarului Public folosesc valori autorizate a lucrarilor de construire, calculate de experti, conform legii (art. 77¹, art. 251 si art. 267 din Codul fiscal, art. 40 din Legea nr. 10/1995).

Contribuabilul invoca jurisprudenta CJUE, respectiv Avizul nr. 1/09, cauza C-90/02 Bockemuhl, C-280/10 Polski Trawertyn, C-385/09 Nidera Handelscompagnie, C-174/08 NCC Construction Danmark A/S, C- 446/03 Marks & Spencer.

Organul fiscal care a incadrat activitatea de vanzare a imobilelor din patrimoniul personal ca activitate economica desfasurata in mod independent si a inregistrat retroactiv ca platitori de TVA, persoane fizice, aveau obligatia sa calculeze si TVA deductibila sau taxarea inversa.

In concluzie, contribuabilul solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS3-AIF-x, AS3FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-x, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca domnul x datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. MBS3-AIF-x, in data de 11.05.2011, cifra de afaceri realizata de contribuabil a fost in suma de x lei, astfel ca a depasit plafonul special de scutire de 35.000 euro (119.000 lei), prevazut la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Prin urmare, conform dispozitiilor art. 152 alin 6 din acelasi act normativ, avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10.06.2011, iar inregistrarea trebuia sa se realizeze incepand cu data de 01.07.2011.

Se retine ca persoana fizica x a solicitat inregistrarea cu intarziere ca platitor de TVA, prin depasirea plafonului, conform art. 153 alin 1 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind inregistrata incepand cu data de 19.12.2014; incepand cu data de 01.11.2016 a fost scoasa din evidenta ca platitor de TVA prin dizolvare cu lichidare (radiere).

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-x, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA in suma de x lei, care provine din:

1. TVA deductibila admisa in plus de organele de control in suma totala de x:
 - (+) x lei - TVA deductibila inregistrata de contribuabil in jurnalele de cumparari intocmite pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2015;
 - (-) x lei - TVA nedeductibila stabilita de organele de control, aferenta perioadei octombrie 2010 - iunie 2011, perioada in care se aplica regimul special de scutire, in care contribuabilul nu avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA si nici nu a optat pentru aplicarea regimului normal de taxa;
 - (-) x lei - TVA nedeductibila stabilita de organele de control, aferenta perioadei decembrie 2014 - 31.12.2015, pentru care contribuabilul a prezentat documente justificative pe numele altor persoane fizice sau juridice, respectiv x (factura nr. x) si SC x SRL (factura nr. x);
 - (+) x lei - TVA deductibila admisa in plus de organele de control.

2. TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei - TVA aferenta unui numar de 5 contracte de vanzare-cumparare perfectate in anul 2015, pentru care nu au fost indeplinite toate conditiile prevazute prevazute de art. 140 alin (2¹) din Legea nr. 571/2003 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vederea aplicarii cotei de 5%; in speta, in continutul

contractelor de vanzare-cumparare numai unul dintre sotii cumparatori a dat declaratie ca nu a detinut si nu detine singur sau impreuna cu celalalt sot o locuinta proprietate pe care sa o fi achizitionat cu cota redusa de 5% TVA;

- x lei - TVA stabilita de organele de control prin procedeul sutei marite in cazul cotei de 24% aplicata asupra sumei de x lei, suma incasata la data autentificarii contractelor de vanzare-cumparare, dar nedeclarata in deconturile de TVA;

- x lei - TVA stabilita de organele de control prin procedeul sutei marite in cazul cotei de 5% aplicata asupra sumei de x lei, suma incasata la data autentificarii contractelor de vanzare-cumparare, dar nedeclarata in deconturile de TVA.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 125¹, art. 126, art. 127, art. 128, art. 140, art. 141, art. 152, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 3 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in cursul anului 2011 :

“Art. 125¹ - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

“Art. 127. - (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.**”

Norme metodologice:

“3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de

către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

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

“**Art. 128.** - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

“**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.”

“**Art. 141 (...)** (2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

(...) f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

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;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării. (...)”

“**Art. 152.** - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 1251 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară **plafonului de 35.000 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, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). (...)”

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

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

(8) **Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:**

a) **nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;**

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document. (...)"

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

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

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

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

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

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3)."

Prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa inspecției fiscale.

Potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **exceptie făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

De asemenea, 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 a fost superioară plafonului de 35.000 euro = 119.000 lei (pentru anul 2011), iar termenul în care persoana impozabilă este obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal este de 10 zile de la sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon.

În situația în care persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, potrivit dispozițiilor legale.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport de sustinerile contestatarului și ale organelor de inspecție fiscală rezultă următoarele aspecte:

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-x, în data de 11.05.2011, cifra de afaceri realizată de contribuabil a fost în sumă de x lei, astfel ca a depășit plafonul special de scutire de 35.000 euro (119.000 lei), prevăzut la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prin urmare, conform dispozițiilor art. 152 alin 6 din același act normativ, avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de TVA până la data de 10.06.2011, iar înregistrarea trebuia să se realizeze începând cu data de 01.07.2011.

Se reține că persoana fizică x a solicitat înregistrarea cu întârziere ca platitor de TVA, prin depășirea plafonului, conform art. 153 alin 1 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată începând cu data de 19.12.2014; începând cu data de 01.11.2016 a fost scoasă din evidența ca platitor de TVA prin dizolvare cu lichidare (radiere).

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-x, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei, care provine din:

1. TVA deductibilă admisă în plus de organele de control în sumă totală de x lei :

- (+) x lei - TVA deductibilă înregistrată de contribuabil în jurnalele de cumpărări întocmite pentru perioada 01.10.2010 - 31.12.2015;

- (-) x lei - TVA nedeductibilă stabilită de organele de control, aferentă perioadei octombrie 2010 - iunie 2011, perioada în care se aplică regimul special de scutire, în care contribuabilul nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și nici nu a optat pentru aplicarea regimului normal de taxă;

- (-) x lei - TVA nedeductibilă stabilită de organele de control, aferentă perioadei decembrie 2014 - 31.12.2015, pentru care contribuabilul a prezentat documente justificative pe numele altor persoane fizice sau juridice, respectiv x (factura nr. x) și SC x SRL (factura nr. x);

- (+) x lei - TVA deductibilă admisă în plus de organele de control.

2. TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de x lei, care se compune din:

- x lei - TVA aferentă unui număr de 5 contracte de vânzare-cumpărare perfectate în anul 2015, pentru care nu au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute de art. 140 alin (2¹) din Legea nr. 571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării cotei de 5%; în speta, în conținutul contractelor de vânzare-cumpărare numai unul dintre soții cumpărători a dat declarație că nu a deținut și nu deține singur sau împreună cu celălalt sot o locuință proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de 5% TVA;

- x lei - TVA stabilită de organele de control prin procedeul sutei marite în cazul cotei de 24% aplicată asupra sumei de x lei, suma încasată la data autentificării contractelor de vânzare-cumpărare, dar nedeclarată în deconturile de TVA;

- x lei - TVA stabilita de organele de control prin procedeul sutei marite in cazul cotei de 5% aplicata asupra sumei de x lei, suma incasata la data autentificarii contractelor de vanzare-cumparare, dar nedeclarata in deconturile de TVA.

3.1 Referitor la calitatea de persoana impozabila a domnului x:

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala contestatarul a realizat operatiuni impozabile în România din punct de vedere al TVA, intrucat indeplineste cumulativ conditiile prevazute la art 126 alin 1 din Codul fiscal, astfel:

- obiectul contractelor de vanzare-cumparare in care acesta a avut calitatea de vanzator reprezinta o livrare de bunuri imobile efectuate cu plata, respectiv livrarea de constructii noi (apartamente care au fost instrainate pana la data de 31 decembrie a anului urmatorei datei procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor) si parcare;
- bunurile imobile care au facut obiectul contractelor de vanzare-cumparare in care contribuabilul a avut calitatea de vanzator sunt situate in Romania (Bucuresti);
- livrarea bunurilor a fost efectuata de domnul x, acesta avand calitatea de persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 din Codul fiscal.

De asemenea, analizând operatiunile efectuate în perioada 01.10.2010 - 31.12.2015 de către contestatar, rezultă că acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus, intrucat:

- operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale;

- caracterul de continuitate este dat de existenta contractelor succesive de vanzare, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile; in situatia in care persoana fizica cumpara si vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii;

- cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal;

- potrivit prevederilor art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în precizările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM); prin urmare, aceste prevederi constituie baza legală pentru a considera că „exploatarea” bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri;

- conform Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/2012 și C-250/2012, Corina Tulică Hrisi și Călin Ion Plavoșin, Curtea, pronunțându-se asupra modului de calcul al TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, **statuat faptul că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, aceste persoane intrând în categoria persoanelor impozabile.**

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă contribuabilul a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității ca persoane impozabile.

De altfel, faptul că în legătură cu tranzacțiile de vânzare-cumpărare de imobile, realizate în mod repetat (care au un caracter de continuitate) persoana fizică X a avut calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, a fost recunoscut de aceasta însăși, prin depunerea solicitării de înregistrare ca platitor de TVA, prin depășirea plafonului, conform art. 153 alin 1 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 19.12.2014.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei invocarea de către contestatar a pct. 34 din Hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-392/16, Dumitru Marcu împotriva ANAF, DGRFPB, având în vedere următoarele considerente:

- Instanța europeană critică Curtea de Apel București că a trimis o întrebare defectuos formulată. Astfel, instanța europeană face mai multe presupuneri și oferă soluții de interpretare a legii europene. Apoi critică în continuare Curtea de Apel că li se solicită să se pronunțe asupra legislației românești, fapt care nu este în competența lor și să răspundă astfel la o întrebare ipotetică.

- Explicațiile oferite cu privire la elementele de drept aplicabil sunt foarte clare și dau dreptate ANAF în totalitate. În acest sens, paragraful 52 din decizie spune clar că Directiva nu permite plata de TVA de către beneficiar la livrarea de imobile, deoarece o astfel de tranzacție nu e enumerată în excepțiile de la articolul 199 alineatul (1) literele (a)-(g) din Directiva 2006/112.

3.2. Referitor la TVA deductibilă admisă în plus de organele de control în suma totală de X și TVA colectată suplimentar în suma de X:

Se reține că, în legătură cu acest capăt de cerere, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată, contrar dispozițiilor art. 269 alin 1 lit c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicat, potrivit cărora:

“**Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept.**”

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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de 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 îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

3.3 Referitor la aplicabilitatea cotei redusa de TVA de 5% (TVA colectata in suma de x lei):

In conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2015:

"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.

(2¹) **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 mp, 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 mp, 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 mp, 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%."

In aplicarea acestor prevederi, pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"23. (10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, **cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile** stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%."

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca TVA in cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu conditia ca înainte sau în momentul livrării bunului imobil, cumparatorul (in cazul familiilor, ambii soți) sa puna la dispozitia vânzătorului, o (cate o) declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt îndeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care sa rezulte ca sotul sau sotia nu a detinut si nici nu detine, fiecare sau împreuna, nicio alta locuinta în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. MBS3-AIF-x contestatarul a aplicat in cursul anului 2015, cota redusa de 5% pentru un numar de 5 contracte de vanzare - cumparare, desi nu detinea la momentul livrarii (vanzarii-cumpararii) bunurilor imobile a declaratiei pe propria raspundere a cumparatorilor cu privire la indeplinirea conditiilor prevazute de art. 140 alin. 2¹ lit c pct 1 si 2 din Codul fiscal.

Drept pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a TVA in suma totala de x lei reprezentand diferenta intre TVA colectata de organele de control (24%) si TVA colectata de societate (5%), intrucat nu a facut dovada indeplinirii conditiilor prevazute de art. 140 alin. 2¹ lit c pct 1 si 2 din Codul fiscal.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarului cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

Referitor la momentul prezentarii declaratiei:

- cota de TVA aplicabila unei livrari de bunuri sau prestari de servicii este cea in vigoare la data la care intervine faptul generator, cu exceptia cazurilor expres prevazute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar **faptul generator in cazul livrarii de bunuri imobile intervine la data** la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru **transferul titlului de proprietate** de la vanzator la cumparator; in acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. 712215/28.04.2017, transmisa de catre Directia Generala de Asistenta pentru Contribuabili din cadrul ANAF prin adresa nr. 572/1136/02.08.2017, inregistrata la DGRFPB sub nr. 33238/03.08.2017 (anexate la dosarul cauzei);

- aplicarea cotei redusa de TVA de 5% este o facilitate fiscala ce se aplica in situatia in care „*cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrarii bunului imobil*”, **o declaratie pe propria raspundere** privind indeplinirea conditiei prevazute la art. 140, alin. (2¹), lit. c), pct. 2 din Codul fiscal, dispozitie legala care stipuleaza **un termen bine definit in ceea ce priveste indeplinirea conditiei** ;

- in cazul familiilor, declaratiile ambilor soti trebuie sa existe la momentul transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, adica la momentul realizarii acordului de vointa privind transferul dreptului de proprietate ; or, in speta, la momentul incheierii contractelor de vanzare - cumparare nu existau declaratiile pe propria raspundere a ambilor cumparatori (soti), astfel ca nu isi pot produce efectul atragerii beneficiului cotei reduse de TVA de 5%, prevederile legale solicitand ca pentru acest beneficiu, declaratiile sa fie date inainte sau la momentul livrarii, care poate fi, in lipsa unei stipulatii contrare in contract, cel mai tarziu la momentul autentificarii contractului de vanzare-cumparare.

Referitor la faptul ca normele metodologice adauga la lege:

Contrar sustinerilor contribuabilului, **conditiile legale de aplicare a cotei reduse de TVA de 5% sunt prevazute de Codul fiscal** si nu de normele metodologice de aplicare a acestuia si trebuie indeplinite de catre cumparator la data la care intervine faptul generator, respectiv la data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar.

De altfel, intrucât Codul fiscal conține dispoziții legale numeroase și diferite, pentru asigurarea aplicării lor corecte și unitare, Ministerul Finanțelor Publice este abilitat să elaboreze și să pună în aplicare norme prin care să explicitizeze, în modul cel mai clar posibil, prevederile legale codificate. Evident că normele trebuie să fie cu atât mai detaliate și mai lămuritoare cu cât textul legal conținut de cod este mai lapidar ori mai ambiguu.

În cazul în care normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin hotărâre a Guvernului) încalcă legea sau adaugă la dispozițiile legii, acestea pot fi atacate în fața instanței de contencios administrativ, care, verificând conținutul hotărârii Guvernului, poate să statueze, cu ocazia efectuării controlului specific, asupra conformității dispozițiilor acestora cu actul normativ cu forță juridică superioară.

Așadar, organul de solutionare a contestației nu se poate pronunța cu privire la faptul ca actul normativ ierarhic inferior (hotărârea de guvern) adaugă prevederilor Codului fiscal, cata veme, în măsura în care se apreciază că derogă de la lege, acestea pot fi cenzurate numai de instanța de contencios administrativ.

3.4 Referitor la neacordarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor cu privire la care contestatarul nu detine documente justificative:

Potrivit dispozitiilor art. 145 alin. 2 lit a) si alin 4 si art. 146 alin 1 lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 45 alin 1 si pct. 46 alin 1 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in cursul anului 2011:

Codul fiscal:

“Art. 145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

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

Norme metodologice:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.”

“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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.**”

Norme metodologice:

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

Prevederi legale similare au exista pe intreaga perioada supusa verificarii.

Având în vedere prevederile legale menționate rezultă că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se realizează numai în baza documentului original al facturii. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

De asemenea, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, cu condiția ca bunurile respective să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere, să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate și să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal, iar intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

În speta, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de x lei aferenta achizițiilor in legatura cu care contribuabilul a prezentat documente justificative.

Prin contestatia formulata, contribuabilul solicita acordarea deductibilitatii TVA aferenta unor achizitii cu privire la care nu detine documente justificative (facturi, contracte, etc).

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului cu privire la acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la acordarea dreptului de deducere a TVA pe baza valorilor autorizate a lucrarilor de construire calculate de experti, conform legii:

Se retine ca intre impozitul pe cladiri datorat conform Codului fiscal, taxele pentru eliberarea unor certificate, avize, autorizatii datorate conform HG nr. 1179/2002, suma care trebuie virata catre ISC datorata conform Legii nr. 10/1995, impozitul pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare datorat conform Codului fiscal si taxa pe valoarea adaugata datorata conform Codului fiscal exista o multitudine de diferente, iar bazele de impunere se stabilesc in mod diferit.

A - Astfel:

- impozitele (in speta impozitul pe cladiri si impozitul pe transferul dreptului de proprietati imobiliare) reprezinta **contribuții bănești obligatorii** și cu titlu nerambursabil, datorate, conform legii, statului de către persoanele fizice și juridice **pentru veniturile** care le obțin **sau pentru averea** pe care o posedă; plata impozitelor se efectuează în cuantumul și termenul precis stabilit prin lege.

- taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect pentru ca suportatorul este consumatorul final; este **un impozit general pe consum** care se aplica livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii; este un impozit cu plati fractionate ceea ce il face neutru in raport cu structura sistemelor de productie si distributie; astfel, pentru agentul economic, TVA este o taxă neutră, întrucât o va transmite următorului agent economic până la consumatorul final, iar fiecare agent economic, în baza raporturilor sale contractuale, este debitor (față de furnizorii săi) și creditor (față de clienții săi);

- diversele taxe invocate reprezinta **contravaloarea unor servicii** prestate de diverse institutii, de exemplu taxa pentru eliberarea de autorizatii, de certificate, etc.

B - În cazul impozitelor directe subiectul impozitului si destinatarul impozitului sunt reprezentate de una și aceeași persoană, iar, in cazul impozitelor indirecte (TVA) aceste elemente apar ca persoane diferite.

C - Baza de calcul (materia impozabilă) pentru impozitele si taxele de mai sus reprezintă elementul pe care se fundamentează evaluarea (calculul) acestora. Baza de calcul poate să fie aceeași ca și obiectul impozabil sau să difere de acesta.

Astfel, în toate cazurile impozitului pe venit, in cazul taxelor pentru emiterea de autorizatii, certificate, etc, dar si în cazul impozitului pe imobil al carui obiect al impunerii este clădirea, calculul se face în funcție de valoarea (imobilului), venitul sau prețul respectiv, care reprezinta în același timp și bază de calcul.

Mai mult, in ceea ce priveste calculul impozitului pe cladiri pentru persoane fizice, conform dispozitiilor art. 251 si art. 254 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2015 (prevederi similare au existat pe intreaga perioada supusa impunerii):

“Art. 251 Calculul impozitului pentru persoane fizice

(1) În cazul persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea cotei de impozitare de 0,1% la valoarea impozabilă a clădirii.

(2) În cazul unei clădiri care are pereții exteriori din materiale diferite, pentru stabilirea valorii impozabile a clădirii se identifică în tabelul prevăzut la alin. (3) valoarea impozabilă cea mai mare corespunzătoare tipului clădirii respective.

(3) Valoarea impozabilă a clădirii, exprimată în lei, se determină prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a acesteia, exprimate în metri pătrați, cu valoarea impozabilă corespunzătoare, exprimată în lei/mp, din tabelul următor:

“Art. 254 Dobândirea, înstrăinarea și modificarea clădirilor

(5) Orice persoană care dobândește, construiește sau înstrăinează o clădire are obligația de a depune **o declarație fiscală** la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale în a cărei rază de competență se află clădirea, în termen de 30 de zile de la data dobândirii, înstrăinării sau construirii.”

Nu poate fi reținut în susținerea contestației argumentul contestatarului cu privire la faptul că nu pot exista pentru același imobil *două decizii de impunere cu două baze impozabile diferite, una pentru impozitul pe clădiri la valoarea de circulație/piață pentru care există un cost legal evaluat [...] și alta cu valoare zero pentru impozitul pe clădiri și TVA deductibil*”, în condițiile în care Decizia de impunere emisă de DITL are la bază o valoare estimată a clădirii și produce efecte **doar** în ceea ce privește impozitului pe clădiri.

În ceea ce privește baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, conform dispozițiilor art. 137, art. 140 și art. 156² din Legea nr. 571/2003 (prevederi similare au existat pe întreaga perioadă supusă impunerii):

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

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

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

“Art. 140 Cotele

(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 reduce.”

“Art. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 **trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă**, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde **suma taxei deductibile** pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), **suma taxei colectate** a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

D - Cotele de impunere sunt diferite în cazurile mai sus menționate.

E. In ceea ce priveste documentele in baza carora se declara/ calculeaza baza de impozitare (valoarea impozabila), se retine ca acestea sunt diferite in toate cazurile invocate de contribuabil, astfel:

- referitor la suma pe care investitorii/propietarii au obligatia de a o vira la ISC, potrivit dispozitiilor art. 43 din Legea nr. 10/1995 privind calitatea în construcții:

“**Art. 43.** - (1) Investitorii sau proprietarii au obligația să vireze către Inspectoratul de Stat în Construcții - I.S.C. o sumă echivalentă cu o cotă de 0,5% din **valoarea, fără TVA, a lucrărilor** pentru realizarea construcțiilor noi și a lucrărilor de intervenție la construcțiile existente pentru care se emit, în condițiile legii, autorizații de construire/desființare, cu excepția investitorilor/propietarilor care realizează lucrări de intervenție pentru consolidarea clădirilor de locuit încadrate în clasa I de risc seismic.”

- referitor la taxele pentru emiterea certificatului de urbanism si a autorizatiei de construire, in conformitate cu prevederile art. 267 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2015 (prevederi similare au existat pe intreaga perioada supusa impunerii):

“Art. 267 Taxa pentru eliberarea unei autorizații de construire pentru o clădire care urmează a fi folosită ca locuință sau anexă la locuință este egală cu 0,5% din valoarea autorizată a lucrărilor de construcții.”

Se retine ca domnul x nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei a vreunui document din care sa reiasa valoarea (autorizata) lucrarilor pentru realizarea constructiilor care au facut obiectul analizei organelor de control.

Mai mult, acesta **nu a depus nici dovada efectuării vreunei expertize în vederea determinării TVA deductibile aferente achizițiilor care au legătura cu construirea imobilelor în cauză**, desi, in contestatia formulata (cu ocazia desfasurarii sustinerii orale a contestatiei) a invocat faptul ca exista experti care pot determina in mod cert contravaloarea achizițiilor respective.

- referitor la impozitul datorat pentru transferul dreptului de proprietate asupra constructiilor, conform dispozitiilor art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2015 (prevederi similare au existat pe intreaga perioada supusa impunerii):

“**Art. 77¹** (1) La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel: (...)

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

Asa cum rezulta din textul de lege, **impozitul pe pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal** se calculeaza la valoarea

declarata intre parti în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele sale sau la nivelul valorii orientative stabilite prin expertiză întocmită de camera notarilor publici si **nu se calculeaza la valoarea lucrarilor efectuate pentru imobilul respectiv**, astfel incat sa se poata determina in functie de valorile respective si contravaloarea TVA deductibila aferenta.

- referitor la taxa pe valoarea adaugata, conform dispozitiilor art. 156, art. 156², art. 157 si art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 79 din HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2015 (prevederi similare au existat pe intreaga perioada supusa impunerii):

“Art. 156 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, **trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.** (...)

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.

Norme metodologice

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, **fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:**

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) **facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;**

d) documentele vamale și, după caz, cele privind accizele legate de importul, exportul, livrarea intracomunitară și achiziția intracomunitară de bunuri realizate de respectiva persoană;

e) facturile și alte documente emise sau primite de respectiva persoană pentru majorarea sau reducerea contravalorii livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii, achizițiilor intracomunitare sau importurilor. (...)

“Art. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 **trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă**, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde **suma taxei deductibile** pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), **suma taxei colectate** a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

“Art. 157 Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

“**Art. 158** Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) **Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat** și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² - 156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata exista reglementari legale exprese si foarte clare, **diferite de** reglementarile legale care vizeaza modalitatea de stabilire/declarare/plata a impozitului pe cladiri, a impozitului pe venit, a taxelor pentru obtinerea autorizatiilor, certificatelor, etc, persoanele impozabile stabilite în România avand obligatia să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice. De altfel, persoanele respective poarta raspunderea pentru calcularea corecta si la termen a TVA catre bugetul de stat.

Prin urmare, este neintemeiata solicitarea contribuabilului adresata organului de solutionare a contestatiei privind fotocopierea facturilor emise de SC x SA societate cercetata penal, cata vreme in conditiile in care solicita deductibilitatea taxei, cade in sarcina sa să faca dovada ca deține documente (evidențe) pentru orice operațiune efectuata, inclusiv facturi in original, emise de furnizori în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal. Or, **in lipsa detinerii acestora, contribuabilul nu poate face dovada indeplinirii conditiei de fond esentiala si anume ca achizițiile sunt reale si au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

Mai mult, 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*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de 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 acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De asemenea, așa cum rezultă din prevederile pct. 7 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată **“sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție”**. Or, în speță, acordarea dreptului de deducere în baza valorii stabilite de DITL sau a altor valori, contravine principiului neutralității TVA, intrucat in lipsa facturilor de achiziție, nu se poate stabili

dacă furnizorii erau sau nu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA și dacă au colectat sau nu TVA.

Astfel, ținând cont de faptul că nu au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală facturi de achiziție aferente realizării imobilelor care au făcut obiectul impunerii, organul fiscal a fost în imposibilitatea estimării unei baze impozabile în ceea ce privește TVA deductibila.

3.5 Referitor la invocarea jurisprudentei naționale (decizia Buga):

Hotărârea judecătorească produce drepturi și obligații **doar față de părți și succesorii acestora**, obligativitatea hotărârii judecătorești fiind cea care impune ca părțile să se supună efectelor lucrului judecat și să își conformeze conduita corespunzător. Mai mult, hotărârea judecătorească nu poate crea situații avantajoase pentru terți și nici nu daunează acestora.

Prin urmare, invocarea unei hotărâri judecătorești pronunțată de instanța națională este neintemeiată, întrucât acea hotărâre nu reprezintă izvor de drept, organul de soluționare a contestațiilor având obligația de a ține cont în soluția ce urmează a o pronunța, de reglementările legale în vigoare.

În acest context, invocarea deciziilor Curții de Apel București, Craiova și Oadea pronunțate în cazurile Buga și Volintiru este nerelevantă în speta.

3.6. Referitor la invocarea jurisprudentei CJUE, respectiv Avizul nr. 1/09, cauza C-90/02 Bockemuhl, C-280/10 Polski Trawertyn, C-385/09 Nidera Handelscompagnie, C-174/08 NCC Construction Danmark A/S, C- 446/03 Marks & Spencer:

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezulta că, în raport de motivațiile dezvoltate prin contestația formulată, invocarea unor concluzii din jurisprudența comunitară în materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficientă în măsura în care contestatarul nu a prezentat și dovezi** (facturi, contracte, etc) cu privire la toate achizițiile de bunuri și servicii efectuate în legătura cu imobilele construite.

Se reține că **organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA în suma totală de x lei aferentă achizițiilor în legătura cu care contribuabilul a prezentat documente justificative.**

Neutralitatea taxei pe valoarea adăugată, care implică, printre altele, și prevalența substanței asupra formei, constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit de legislația comunitară și ***nu se aplică facând abstracție și în detrimentul celorlalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, cum sunt principiile proportionalității, al securității juridice și al luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.*** Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor, de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond (achizițiile trebuie să fie reale și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile), cât și a celor de formă (persoana impozabilă trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).

În acest context, așa cum rezulta și din jurisprudența comunitară (cazul C-110/94 Inzo, cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, cazul C-85/95 John Reisdorf) **statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte, principiul**

neutralitatii taxei neputand fi aplicat unor tranzactii artificiale, fara legatura cu activitatile taxabile proprii ale persoanelor impozabile. Mai mult, neutralitatea taxei implica si indeplinirea conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile sa fie efective si sa se repercuteze in valoarea operatiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective.

Mai mult, contribuabilul prezinta trunchiat aspectele care au facut obiectul cauzelor CJUE, respectiv C-90/02 Bockemuhl, C-280/10 Polski Trawertyn, C-385/09 Nidera Handelscompagnie, C-174/08 NCC Construction Danmark A/S, C- 446/03 Marks & Spencer, motiv pentru care invocarea jurisprudentei respective nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere si urmatoarele considerente:

- potrivit cauzei 90/02 Bockemühl, Curtea a retinut ca **atunci când este aplicabil mecanismul taxării inverse**, faptul că nu sunt îndeplinite cerințele referitoare la facturare nu ar afecta dreptul de deducere; **or, în spetă, cu privire la operatiunile desfasurate de contribuabil in perioada supusa verificarii (01.07.2011 - 31.12.2015) nu se aplica taxarea inversa**, cata vreme acestea nu se regasesc expres mentionate la art. 160 din Codul fiscal; de altfel, la pct. 34 din Hotararea CJUE pronuntata in cauza C-392/16, Dumitru Marcu impotriva ANAF, DGRFPB, invocata de insusi contribuabilul prin contestatia formulata, Curtea a retinut că Directiva nu permite plata de TVA de către beneficiar la livrarea de bunuri imobile, deoarece o astfel de tranzacție nu este enumerată în excepțiile de la articolul 199 alineatul (1) literele (a)-(g) din Directiva 2006/112;

- potrivit cauzei C-280/10 Polski Trawertyn, Curtea a retinut ca “articolul 168 si articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate in sensul ca se opun unei reglementari nationale in temeiul careia, in imprejurari precum cele din cauza principala, taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor achitata nu poate fi dedusa de o societate atunci cand **factura**, emisa inainte de inregistrarea si de identificarea societatii mentionate in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, **a fost emisa in numele viitorilor asociati ai acesteia din urma**”; așadar, în acest caz a existat o factura emisă în numele asociaților și achitata de aceștia, fiind pusă în discuție deductibilitatea TVA-ului acestei facturi emisă înainte de înregistrarea societății în scopuri de TVA; **or, in speta, contribuabilul nu facut dovada ca detine facturi** cu privire la toate achizitiile de bunuri si servicii efectuate in legatura cu imobilele construite;

- potrivit cauzei C-385/2009 Nidera Handelscompagnie, Curtea a retinut ca “Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană plătitoare de taxă pe valoarea adăugată **care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe**, conform dispozițiilor directivei menționate, și care se identifică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată într-un termen rezonabil de la efectuarea operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere să poată fi privată de posibilitatea de exercitare a acestui drept printr-o legislație națională care interzice deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate cu ocazia cumpărării unor bunuri, în cazul în care această persoană impozabilă nu s-ar fi identificat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată înainte de utilizarea respectivelor bunuri pentru activitatea sa supusă la plata acestei taxe”; or, **in speta contribuabilul nu a facut dovada ca indeplineste nici conditiile de fond (achizitiile trebuie sa fie reale si destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile) si nici cele de forma (persoana**

impozabila trebuie sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege. De asemenea, la pct. 48, curtea face referire la lipsa declarației de înregistrare în scopuri de TVA și nu la lipsa facturii, iar, în plus, în cazul Nidera Handelscompagnie, contravaloarea TVA facturată de furnizori și achitată acestora este cunoscută, nepunându-se problema estimării acesteia, în condițiile în care nu există documente justificative;

- potrivit cauzei **C - 174/08 NCC Construcțion Danmark A/S împotriva Skatteministereit**, Curtea a statuat ca “principiul neutralității fiscale nu poate să se opună ca o întreprindere de construcții, care plătește taxa pe valoarea adăugată pe prestațiile de construcții efectuate în nume propriu (livrări către sine însuși), să nu poată deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor generale generate de furnizarea acestor prestații, din moment ce cifra de afaceri aferentă vânzărilor de construcții realizate astfel este scutită de taxa pe valoarea adăugată”; or, în speta, în lipsa documentelor justificative (facturi, contracte, etc) nu se pot identifica operațiunile generatoare de TVA deductibile, iar **contravaloarea TVA platita** de contribuabil pentru achizițiile de bunuri și servicii în legătura cu imobilele construite **nu este cunoscută**;

- potrivit concluziilor avocatului general Kokott cu privire la cauza C-309/06 Marks & Spencer, “Atunci când, în temeiul articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (atât înainte, cât și după modificările aduse acestei dispoziții prin Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992), un stat membru a menținut în legislația internă o scutire cu rambursarea taxelor plătite în etapa anterioară pentru anumite livrări sau prestări determinate, **un operator economic are dreptul la aplicarea corectă a acestei dispoziții, în temeiul directivei și al principiilor generale de drept aplicabile la transpunerea acesteia în legislația națională, în special al principiilor egalității de tratament, neutralității fiscale, legalității activității organelor administrative și securității juridice.**

(...) 2) În principiu, **directiva nu se opune unei reglementări naționale care refuză rambursarea taxelor percepute cu încălcarea dreptului comunitar în măsura în care aceasta ar conduce la o îmbogățire fără justă cauză a persoanei impozabile.**

Principiul egalității de tratament aplicabil la transpunerea directivei este încălcat dacă excepția îmbogățirii fără justă cauză este aplicabilă numai pentru contribuabilii care au achitat TVA-ul pe parcursul unui exercițiu fiscal, nu însă și pentru contribuabilii al căror drept de deducere a taxei plătite în etapa anterioară depășește cuantumul TVA-ului datorat pentru operațiunile lor în aval («repayment traders»).

Instanțele naționale însărcinate, în cadrul competenței lor, cu aplicarea dreptului comunitar au obligația de a asigura eficiența deplină a acestui drept și de a proteja drepturile conferite particularilor de dreptul comunitar, **înlăturând aplicarea oricărei dispoziții naționale contrare principiului egalității de tratament.**”

Se retine ca:

- potrivit art. 178 - CAPITOLUL 4 din Directiva 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

“Norme care reglementează exercitarea dreptului de deducere

Articolul 178

Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

▼M9

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, **aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6**".

Iar potrivit dispozițiilor art. 146 alin 1 lit a) din Codul fiscal, în vigoare pe întreaga perioadă supusa impunerii:

"Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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.**"

Prin urmare, există dispoziții legale naționale care transpun întocmai prevederile Directivei 2006/112/CE și care nu sunt contrare principiului egalității de tratament, prevederi care stipulează în mod expres obligativitatea deținerii unei facturi, condiție esențială pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, nefiind suficientă estimarea (nesusținută cu documente) a valorii lucrărilor efectuate în legătură cu construirea unui imobil, valori utilizate la stabilirea altor diverse taxe și impozite (taxe pentru autorizare, impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare, impozitul pe construcții, etc), așa cum susține contestatarul.

Având în vedere cele mai sus arătate, urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de domnul x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-x emisă de AS3FP, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în suma de x lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 43 din Legea nr. 10/1995, art. 77¹, art. 125¹, art. 126, art. 127, art. 128, art. 137, art. 140, art. 141, art. 152, art. 153 art. 156², art. 156, art. 156², art. 157, art. 158, art. 251, art. 254, art. 267 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 3, pct. 23, pct. 45 alin 1, pct. 46 alin 1, pct. 79 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, jurisprudența CJUE, art. 269 alin 1 lit c), art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de domnul x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-x emisă de AS3FP, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.