

DECIZIA NR. XX/2017
privind solutionarea contestatiilor formulate de către
DI. XX
înregistrate la D.G.R.F.P. Braşov
sub nr. XX/2017 si sub nr. XX/2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 a fost sesizata de catre A.J.F.P. Brasov – Inspectie Fiscala prin adresa nr. XX/2017 inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.. XX/2017, respectiv de catre AJFP Brasov - Serviciul Evidenta Platitori Persoane Fizice prin adresa nr. XX/2017 inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. XX/2017 cu privire la contestatiile formulate de catre **DI. XX**, CNP XX, prin Societatea Civila de Avocati XX - avocat dr. XX.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul Solutionare Contestatii sub nr. XX/2017, petentul comunica faptul ca incepand cu data adresei, sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura va fi in mun. XX, str.XX nr. XX, ap. XX, judetul XX.

Contestatiile au fost formulate impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Brasov prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr.XX/2016 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nrXX/2016, si impotriva masurilor stabilite de catre AJFP Brasov - Serviciul Evidenta Platitori Persoane Fizice prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. XX/2017, referitor la **suma totala de XX lei** reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de XX lei
- penalitati de nedeclarare in suma de XX lei.

Contestatiile sunt depuse în termenul legal prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii Deciziilor nr. XX/2016 si nr. XX/2017 si data inregistrarii la AJFP Brasov, respectiv:

- sub nr. XX/2017 si completata cu adresa nr.XX/2017 impotriva Deciziei de impunere nr. XX/2016 comunicata prin posta in data deXX/2017, conform confirmarii de primire,
- sub nr. XX/2017, data postei aplicata pe plic **XX/2017** impotriva Deciziei referitoare la penalitati de nedeclarare nr. XX/2017, comunicata in data de **XX/2017**.

Avand in vedere faptul ca, pe de o parte, dl. XX a formulat contestatiile împotriva deciziilor încheiate de aceleaşi organe fiscale si care vizeaza aceleaşi categorii de obligatii fiscale, iar pe de alta parte, prin contestatia depusa sub nr. XX/2017, petentul solicita conexarea solutionarii celor doua contestatii, urmeaza a se conecta dosarele contestatiilor formulate impotriva Deciziei de impunere nr. XX/2016 si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr.XX/2017, in conformitate cu prevederile pct. 9.5 si 9.6 din OPANAF nr. 374XX15 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situatiile în care organele competente au de solutionat două sau mai multe contestatii, formulate de aceeaşi persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleaşi organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeaşi categorie de obligatii fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul quantumului se influentează reciproc, se va proceda la

conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.

9.6. Prin conexarea dosarelor nu se poate stabili o altă competență de soluționare decât cea care rezultă din contestarea fiecărui act administrativ fiscal luat individual.”

In temeiul art. 276 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, persoana fizica XX a solicitat organului de soluționare competent susținerea orală a contestațiilor.

Prin adresa nr. XX/2017 au fost comunicate contribuabilului locul și data la care va avea loc susținerea orală a contestațiilor, respectiv la sediul D.G.R.F.P. Brașov în data de XX/2017, ora XX.

La locul și ora precizate în adresa nr. XX/2017 a avut loc susținerea orală a contestației, fiind încheiată Minuta ședinței nr. XX/2017.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) si art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii este investită cu soluționarea contestațiilor formulate de dl XX impotriva Deciziilor nr. XX/2016 si XX/2017 emise de AJFP Brasov.

I. DI. XX contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr.XX/2016 reprezentand TVA in suma de XX lei, precum si penalitatile de nedeclarare stabilite prin Decizia nr. XX/2017 in suma de XX lei.

Prin contestatia inregistrata la DGRFP Brasov sub nr. XX/2017, petentul solicită accesul la întreg dosarul administrativ (dosarul fiscal al contribuabilului, dosarul inspectiei fiscale, dosarul contestației fiscale) in vederea formularii unei pozitii fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, avand posibilitatea de a combate acuzatiile aduse, cu referire la documentele si informatiile relevante in speta.

De asemenea, contestatarul solicită anularea deciziei de impunere pentru lipsa audierii contribuabilului aratand ca în cuprinsul deciziei de impunere contestate nu există mențiunea obligatorie potrivit art. 46 alin. (2) lit. j) din Codul de procedura fiscala referitoare la audierea contribuabilului.

Potentul considera ca organizarea unei audieri cade în sarcina fiscului, înainte de luarea unei decizii. In speță, organul fiscal a primit obiecțiunile petentului la data de XX/2016 și a emis decizia de impunere la data de XX/2016 astfel ca, intre cele două momente era obligatorie organizarea unei audieri, cu convocarea contribuabilului. Acesta arata ca potrivit dispozitiilor art. 9 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, contribuabilul trebuia convocat de două ori înainte de a se putea constata încheiată inspectia fiscală. Sancțiunea pentru nerespectarea procedurii - excepția nulității - este invocată de petent prin contestație, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. (4) din codul de procedura fiscala.

Contestatarul sustine ca analiza scrisă a punctului de vedere al contribuabilului nu poate fi asimilată unei audieri, întocmai după cum, în procedura civilă, suprimarea dezbaterilor orale în fața instanței de judecată nu poate fi acoperită prin depunerea de concluzii scrise.

Prin urmare, solicita organului de soluționare a contestației să constate nulitatea deciziei de impunere pentru încălcarea dreptului la apărare, ca urmare a lipsei audierii contribuabilului și a reducerii nelegale a termenului în care contribuabilul putea prezenta observații scrise.

Pe fond, petentul arata ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca persoana fizica XX a desfasurat activitati economice incepand cu anul 2012 inasa aceasta concluzie nu este insotita de niciun temei legal si nici de vreo motivare in fapt .

Potentul sustine ca în perioada 2012 - 2015 a efectuat activități care nu au intrat în sfera de aplicabilitate a TVA, ci au reprezentat simple acte de gestiune ale bunurilor aflate în patrimoniul personal, respectiv tranzacțiile aferente imobilului (duplex) situat în municipiul XX, Str. XX nr. XX, județul XX, sunt tranzacții ale unor bunuri din patrimoniul personal, imobilul fiind construit pentru părinții care s-au relocat de la XX la XX, intenționând să ocupe acest imobil. Ulterior, datorită dificultăților financiare, acest lucru nu a mai fost posibil, astfel încât petentul a înstrăinat duplexul XX și a început dezvoltarea unei afaceri, realizând o activitate economică doar cu începere din anul 2015.

Potentul precizeaza ca la data de XX/2014 a fost realizată o singură tranzacție, în valoare de XX lei, fiind respectată regula *un an, o tranzacție*. Următoarea vânzare aferentă anului 2015 a survenit la data de XX/2015 și respectă aceeași regulă *un an, o tranzacție*. După acest moment, petentul s-a înregistrat în scopuri de TVA, a colectat și a plătit la bugetul de stat TVA pentru tranzacțiile subsecvente.

Totodata, petentul sustine ca echipa de inspecție fiscală nu a determinat data depășirii plafonului de TVA în anul 2012, care ar fi determinat obligativitatea înregistrării. In opinia petentului, sub plafonul de 65.000 euro, contribuabilul are dreptul de a solicita intrarea în sistemul de TVA, iar la momentul depășirii pragului de 65.000 euro contribuabilul are obligatia de a se înregistra ca plătitor de TVA.

De asemenea, prin raportare la hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 9 iulie 2015 în afacerea C-183/14, *Salomie și Oltean*, în cazul considerării petentului drept *persoană impozabilă* din anul 2012, echipa de inspecție fiscală era obligată să calculeze, automat, și dreptul de deducere al TVA pentru achizițiile din aceeași perioadă.

In privinta administrarii probelor, petentul arata ca declarația tatălui sau, domnul Ionașcu Bănică, constituie o probă administrată în condiții legale, la propunerea contribuabilului, care nu poate fi nici ignorată, nici exclusă din cauză.

Referitor la documentele solicitate (situații de lucrări, bonuri de consum, note de recepție și altele asemenea), petentul arata ca singurul document prevăzut de Directiva 2006/112/CE pentru exercitarea dreptului de deducere al TVA este factura, iar materialele de construcție au fost achizitionate pe măsura necesităților, au fost încorporate în imobilele construite gradual, existand o evidență a jurnalelor de vânzări și cumpărări pentru fiecare imobil în parte.

Potentul aprecieza că legislația în vigoare, atât în 2015 cât și în prezent, nu îi impunea întocmirea unor situații sau documente suplimentare față de cele prezentate echipei de inspecție fiscală, în speță neexistand niciun dubiu că lucrările de construcții civile au fost efectuate, dovada fiind reprezentată de existența fizică și vânzarea imobilelor construite.

In ceea ce priveste TVA colectata, petentul considera ca tranzacția imobiliară din data de XX/2014 nu intră în sfera de aplicare a TVA și nu dă naștere niciunei obligații de înregistrare în scopuri de TVA. In opinia sa, data înregistrării în scopuri de TVA ramane data de XX/2015.

Referitor la refuzul aplicării cotei reduse de TVA de 5% de catre organele de inspectie fiscala, contestatarul arata ca poziția adoptată de către organul fiscal este vădit contrară în raport cu cele două principii de drept european, respectiv principiile prevalenței fondului asupra formei și principiul proportionalității. Astfel, nu se contestă nicio secundă aspectul că toate condițiile de fond pentru aplicarea cotei reduse de TVA

nu ar fi îndeplinite, ci nemulțumirea organului fiscal este în legătură cu aspectul că declarația notarială care atestă îndeplinirea condițiilor legale pentru aplicarea cotei reduse nu a fost obținută cel târziu până la data semnării contractului de vânzare de către părți.

În acest sens, petentul invocă jurisprudența secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția Contencios Administrativ și Fiscal pe această temă, exprimată prin decizia civilă nr.XX/2013

Contestatarul apreciază că nici tranzacția din data de XX/2015 nu intra în sfera de aplicare a TVA și nu dă naștere obligației de a colecta TVA. Prin *Decizia de înregistrare în scopuri de TVA* emisă de AJFP Brașov la data de XX/2015 s-a stabilit cu titlu definitiv data înregistrării în scopuri de TVA. Având în vedere faptul că tranzacțiile din anul 2014 sunt excluse din sfera de aplicare a TVA, plafonul ar fi fost eventual depășit în luna XX 2015, iar obligația de înregistrare a contribuabilului a fost îndeplinită în luna XX 2015. Considerațiile referitoare, în subsidiar, la TVA-ul de 5% aplicabil și acestei tranzacții (având în vedere declarația notarială din data de XX/2016) sunt aplicabile *mutatis mutandis* și în privința vânzării din XX/2015.

În privința penalității de nedeclarare, dl. XX considera ca aceasta a fost în mod greșit aplicată, fiind încălcat principiul neretroactivității legii fiscale. Astfel, dincolo de faptul că nu există nicio nedeclarare a obligațiilor fiscale, dispozițiile Noului Cod de procedură fiscală, intrate în vigoare la 01.01.2016, nu pot fi aplicate retroactiv.

Prin adresa înregistrată la AJFP Brașov – Inspectie fiscala sub nr. XX/2017, petentul aduce completari la contestatia initiala, mentionand faptul ca A.J.F.P. Brașov a înregistrat cererea de înregistrare în scopuri de TVA și a eliberat codul de înregistrare în scopuri de TVA pe persoană fizică neautorizată pentru construirea de imobile în scopul vânzării, și tot A.J.F.P. Brașov prin Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice a susținut ulterior că de fapt, pentru aceeași activitate, trebuia ca persoana fizică să fi fost înregistrată la Registrul Comerțului (deci să fi deținut un cod de înregistrare fiscală care presupunea ca cererea de eliberare a codului de TVA să se fi făcut prin depunerea unui alt tip de cerere, cod 070, care se completează cu cod de înregistrare fiscală, și nu 020, care se completează cu cod numeric personal și astfel să fi avut un alt tip de formă de organizare.

Referitor la TVA deductibila, contestatarul precizează ca pe lângă jurnalele normale de TVA s-au condus jurnalele de vânzări și de cumpărări pentru fiecare imobil în parte, astfel ca se poate vedea destinația fiecărei achiziții, ca materialele s-au achiziționat doar pe măsură ce s-a construit fiecare imobil, fapt ce reiese din jurnalele de cumpărări, ca s-au prezentat situații de lucrări pentru toate prestările de servicii cu sau fără materiale furnizate de furnizorii în cauză. Petentul susține ca nu există cadru legal pentru a fi solicitate, legislația în vigoare nu prevede obligativitatea întocmirii de note de recepție și bonuri de consum de către persoanele fizice neautorizate și nici de către persoanele fizice autorizate care obțin venituri din activități independente.

Potentul mai arată ca Legea contabilității nr.82/1991, Ordinul nr.3512/2008 și Ordinul nr. 2634/2015 prevăd întocmirea acestor tipuri de documente doar de către persoanele prevăzute la art.1 alin 1-4 din Legea contabilității nr 82/1991, în care nu se regăsesc și persoanele fizice ce au construit imobile și le-au revândut, fără a fi organizate ca persoane fizice autorizate.

Prin contestatia înregistrată la AJFP Brașov sub nr. XX/2017, petentul solicită anularea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de

nedeclarare nr.XX/2017 si conexarea cu contestatia depusa impotriva deciziei de impunere nr. XX/2016.

Petentul sustine ca din moment ce decizia de impunere nr. XX/2016 emisa de AJFP Brasov este nelegala, pentru aceleasi motive si decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii este nelegala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice XX/2016 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. XX/2016, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Brasov au stabilit in sarcina persoanei fizice XX, obligatii suplimentare in suma totala de XX lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Perioada supusa verificarii:XX/2012-XX/2016

Din Raportul de inspectie fiscala nr. XX/2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. XX/2016, contestata de catre XX, rezulta urmatoarele:

Persoana fizica XX este inregistrata in scopuri de TVA prin optiune din data de XX/2015.

Referitor la baza de impozitare

În data de XX/2015, contribuabilul XX a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA prin optiune, depunand în acest sens la A.J.F.P. Brasov, declaratie de înregistrare fiscală/declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane (formular 020), înregistrată sub nr.10069, si declaratie dată sub semnatură în care acesta mentionează faptul că detine în proprietate un teren si urmează să construiască o locuintă în vederea vanzarii. Ca urmare a solicitării contribuabilului, la data de XX/2015, AJFP Brasov a emis certificatul de înregistrare în scopuri de TVA, seria XX nr. XX, care a fost comunicat acestuia la data de XX/2015.

În vederea determinarii starii de fapt fiscale, contribuabilul a prezentat echipei de inspectie fiscală urmatoarele documente:

- Autorizatia de construire nr. XX/2014 eliberată de Primaria Municipiului XX, ptin care s-a autorizat executarea lucrărilor pentru construirea locuintei individuale si împrejmuire teren în judetul XX, strada XX nr. XX, C.F. nr. XX; certificat de urbanism în scopul obtinerii autorizatiei de construire pentru locuintă individuală si împrejmuire nr. XX/2013; cartea tehnică a constructiei; Proces verbal de receptie la terminarea lucrărilor fără număr de înregistrare si fără data; Certificat de urbanism pentru dare în folosintă definitivă constructii nr. XX/2015; Act de dezlipire autentificat sub nr. XX/2015.

- Autorizatia de construire nr. XX/2014 eliberată de Primaria Municipiului XX, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor pentru construire locuinte cuplate si împrejmuire teren în judetul XX, strada XX nr. XX, C.F. nr. XX; certificat de urbanism în scopul obtinerii autorizatiei de construire pentru locuintă individuală si împrejmuire nr. XX/2013; Cartea tehnică a constructiei; Memoriu tehnic de arhitectură vizat de Primaria Municipiului XX; Documentatie XX/2015; Certificat de urbanism pentru dare în folosintă definitivă constructii nr. XX/2015; Act de dezlipire autentificat sub nr. XX/2016 de către SPN XX si XX.

- Autorizatia de construire nr. XX/2016 eliberată de Primaria Municipiului XX, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor pentru construire locuinte cuplate si împrejmuire teren în judetul XX, strada XX nr. XX, C.F. nr. XX; certificat de urbanism în scopul obtinerii autorizatiei de construire pentru locuinte cuplate si împrejmuire nr.XX/2015; Cartea tehnică a constructiei; Memoriu tehnic de arhitectură vizat de Primaria Municipiului XX; Certificat de atestare a edificării constructiei nr. XX/2016 ;

- Autorizatia de construire nr. XX/2016 eliberată de Primaria Municipiului XX, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor pentru construire locuinte cuplate si împrejmuire teren în judetul XX, strada XX nr. XX, C.F. nr. XX; certificat de urbanism în scopul obtinerii autorizatiei de construire pentru locuintă individuală si împrejmuire nr. XX/2016;
- Contractul de executie nr.XX/2015 încheiat cu S.C. XX SRL, CIF XX, avand ca obiect: montaj instalatii sanitare; montaj instalatie termică; punere în functiune a echipamentelor, la locatia str. XX nr. XX, jud. XX.
- Contractul de executie nr.XX/2016 încheiat cu S.C. XX SRL, CIF XX, avand ca obiect: montaj instalatii sanitare; montaj instalatie termică; punere în functiune a echipamentelelor, la locatia str. XX nr. XX, jud. XX.
- Contractul de executie nr.XX/2016 încheiat cu S.C. XX SRL, CIF XX, avand ca obiect: montaj instalatii sanitare; montaj instalatie termică; punere în functiune a echipamentelelor, la locatia str. XX nr. XX, jud. XX;
- Contractul de prestări servicii nr. XX2015 încheiat cu SC XX SRL, CIF XX, avand ca obiect: executat tencuială, executat sapa, montaj GK, executat glet, executat lavabil, montaj gresie faiantă, montaj parchet, montaj polistiren, montaj pavaj, executat tencuială decorativă, vopsit lemn învelitori, montaj astereală învelitoare.
- Contract de închiriere scule, unelte si echipamente nr. XX/2016, încheiat cu SC XX S.A., CIF XX;
- Contract de executie si montaj de tamplărie termopan nr. XX/2015, încheiat cu SC XX SRL, CIF XX, avand ca obiect vanzarea materialelor si executarea lucrărilor de montaj din oferta, anexă la contract;
- Contract de prestări servicii nr.XX/2015 încheiat cu SC XX SRL, CIF XX, avand ca obiect montarea a două bucăți scări din lemn de fag cu balustrade si mană curentă conform proiect, finisate lăcuite, conform modelului indicat de către beneficiar;
- Contract de prestări servicii nr.XX/2016 încheiat cu SC XX SRL, CIF XX, avand ca obiect lucrări de montaj tiglă metalică;
- Contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2015 de către S.P.N XX si XX, dl. XX, vinde imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX, reprezentând constructie locuintă în regim XX;
- antecontract de vanzare-cumparare autentificat sub nr.XX/2015 prin care contribuabilul se obligă să vandă lotul XXreprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren arabil intravilan în suprafată de XX mp, si constructie locuintă în regim XX;
- contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2015 prin care dl. XX vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în C.F. XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX. constructie locuintă în regim XX;
- antecontract de vanzare- cumparare autentificat sub nr. XX/2015 prin care contribuabilul se obligă să vandă cumpărătorului imobilul situat în mun. XX, str. XX, nr. XX, jud. XX, înscris în C.F. XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafata de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX. constructie locuintă în regim XX;
- contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2016 prin care dl. XX, vinde imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF XX, cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX, constructie locuintă în regim XX;
- antecontract de vanzare-cumparare autentificat sub nr. XX/2015 prin care contribuabilul se obligă să vandă cumpărătorului imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX,

înscris în CF XX, cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX, constructie locuintă în regim XX;
-contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2016 prin care contribuabilul vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în C.F. XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX. constructie locuintă în regim XX;
- antecontract de vanzare-cumpărare autentificat sub nr. XX/2016 prin care contribuabilul se obligă să vândă cumpărătorului imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în C.F.XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX constructie locuintă în regim XX.

Potrivit "*Listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208 (2012-2016)*", emisă de aplicatia informatică FISCNET- ANAF, dl. XX figurează cu un număr de XX tranzactii imobiliare efectuate în perioada 2012 – 2016.

Contribuabilul a prezentat urmatoarele contracte de vanzare cumparare :

1. contract de vanzare cumparare autentificat sub nr.XX/2012 prin care dl. XX vinde o suprafată de teren arabil de XX mp, nr. Cadastral XX, dobândit prin cumparare ca bun propriu conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2012 si respectiv dezlipire si partaj voluntar autentificat sub nr. XX/2012 ;
2. contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2014 prin care dl. XX vinde o cota de 5% de teren arabil cu destinatia drum în suprafată de XX mp dobândit prin cumparare ca bun propriu conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2012 si respectiv dezlipire si partaj voluntar autentificat sub nr. XX/2012;
3. contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2014 si antecontractul autentificat sub nr.XX/2014 prin care dl. XX vinde un imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în cartea funciară XX a loc. XX, la XX cu nr. Cadastral XX - teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp si la XX cu nr cadastral XX în regim XX, dobândit ca bun propriu cu titlu de drept iesire din indiviziune provenit din cumpărare asupra terenului si construire asupra locuintei în baza contractului de vanzare cumpărare autentificat sub nr. XX/2012, dezlipire si partaj voluntar autentificat sub nr. XX/2012 si a autorizatiei nr. XX/2014;
4. contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2014 prin care dl. XX vinde cota de XX -a parte indiviză din terenul situat în intravilanul mun. XX , CF XX a loc. XX, la XX cu număr cadastral XX- teren arabil în suprafată de XX mp (destinatia drum) .
5. contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2015 si antecontractul autentificat sub nr. XX/2015, prin care dl. XX vinde un imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în cartea funciară XX a mun. XX, la XX cu nr. Cadastral XX - compus din teren curti constructii în suprafată de XX mp si la XX cu nr cadastral XX – C1 compus din constructie locuintă în regim XX, dobândit ca bun propriu cu titlu de drept iesire din indiviziune provenit din cumparare asupra terenului si construire asupra locuintei în baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2012, dezlipire si partaj voluntar autentificat sub nrXX/2012 si a autorizatiei nr. XX/2014;
6. contract de donatie autentificat sub nr. XX/2016 prin care dl. XX donează cota de XX -a parte indiviză din terenul situat în intravilanul mun. XX, CF XX a loc. XX, la XX cu număr cadastral XX- teren arabil intravilan în suprafată de XX mp (destinatia drum)
7. contract de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2016 prin care dl. XX vinde cota de XX-a parte indiviză din terenul situat în intravilanul mun. XX, CF XX a loc. XX, la XX cu număr cadastral XX- teren arabil intravilan în suprafată de XX mp (destinatia drum) .
8. contract de donatie autentificat sub nr. XX/2016 prin care dl. XX donează cota de XX-a parte indiviza din terenul situat în intravilanul mun. XX, CF XX a loc. XX, la XX cu

număr cadastral XX- teren arabil intravilan în suprafață de XX mp (destinația drum)

9. Convenție civilă autenticată sub nr. XX/2014 prin care XX în calitate de coproprietar constituie asupra lotului de teren cu nr. Cadastral XX, în suprafață de XX mp, în favoarea SC XX SRL, un drept de uz și un drept de servitute de trecere pentru instalare, întreținere și exploatare conductă de gaze naturale.

10. Convenție civilă autenticată sub nr. XX/2014 prin care XX în calitate de coproprietar constituie asupra lotului de teren cu nr. Cadastral XX, în suprafață de XX mp, în favoarea SC XX, un drept de uz și un drept de servitute de trecere pentru instalare, întreținere și exploatare conductă de gaze naturale.

Analizând tranzacțiile imobiliare din lista nominală emisă pe numele XX precum și contractele de vânzare – cumpărare/antecontractele de vânzare – cumpărare/contracte de donație/declarații notariale/acte adiționale puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală de către contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada XX/2012-XX/2016, dl.XX a efectuat un număr de XX tranzacții imobiliare care au avut ca obiect: X vânzări de imobile dobândite prin construire, un teren constructibil și cote de teren cu destinația drum dobândite prin cumpărare ca bunuri proprii.

Ca urmare a verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- prin contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr.XX/2012, contribuabilul verificat a cumpărat în coproprietate cu XX patru terenuri arabile înscrise în cartea funciara a localității Brașov la nr. XX, nr. XX, nr. XX, nr. XX.

- prin contractul autenticat sub nr. XX/2012 contribuabilul a cumpărat în coproprietate cu XX un teren arabil în suprafață de XX mp, înscris în CF nr. XX.

- în data de XX/2012 s-a încheiat actul de alipire autenticat sub nr.XX/2012 contribuabilul detinând în coproprietate (în cote egale de XX/) cu XX, terenul în suprafață de XX mp (obținut din alipirea terenurilor mai sus menționate).

- la data de XX/2012 prin actul de dezlipire și actul de partaj voluntar autenticat sub nr.XX, dl XX în calitate de coproprietar în indiviziune asupra terenului arabil în suprafață de XX mp, situat în mun. XX, str. XX fn, intabulat în CF nr. XX a mun. XX, dezlipeste acest teren în XX loturi și prin actul de partaj voluntar sistează starea de indiviziune și devine proprietar pe următoarele loturi :

- lotul XX cu nr. Cadastral XX, în suprafață de XX mp;
- lotul XX cu nr. Cadastral XX, în suprafață de XX mp;
- lotul XX cu nr. Cadastral XX, în suprafață de XX mp;
- lotul XX cu nr. Cadastral XX, în suprafață de XX mp;;
- lotul XX cu nr. Cadastral XX, în suprafață de XX mp;

- la data de XX/2013, ca urmare a cererii nr. XX adresate de XX Primăriei Municipiului XX, pe lotul nr.1 rezultat din dezmembrare, respectiv, pe terenul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, în suprafață de XX mp înscris în CF nr.XX, a fost emisă autorizația nr.XX/2013, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire locuință XX, locuință unde contribuabilul și-a stabilit domiciliul fiscal începând cu data de XX/2015, așa cum rezulta din aplicația informatică FISCNET- ANAF și din copia cărții de identitate pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

- la data de XX/2014, prin cererile nr. XX, nr. XX și nr. XX adresate Primăriei

Municipiului XX, contribuabilul XX a solicitat simultan emiterea a trei autorizatii pe urmatoarele terenuri rezultate din dezmembrare :

1. pe terenul situat în jud. XX, str. XX nr. XX în suprafață de XX mp înscris în CF nr. XX a fost emisa autorizatia nr. XX/2014, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire locuință individuală si împrejmuire teren ,

2. pe terenul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, în suprafață de XX mp înscris în CF nr. XX, a fost emisa autorizatia nr. XX/2014, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire pentru Construire locuință individuală si împrejmuire teren.

3. pe terenul situat în jud. XX, str. XX, nr. XX, în suprafață de XX mp înscris în CF nr. XX, a fost emisă autorizatia nr. XX/2014, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire pentru locuinte cuplate si împrejmuire teren.

- la data de XX/2014 a fost finalizată constructia imobilului situat în jud. XX, str. XX nr. XX, conform certificatului de urbanism pentru dare în folosință definitivă nr. XX eliberat de Primaria mun. XX si dezmembrată în 2 loturi astfel :

- lotul 1 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX –compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XX- compus din constructia locuință în regim XX;

- lotul 2 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX – compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XX compus din constructia locuință în regim XX .

- în data de XX/2014, ulterior finalizării si dezmembrării, prin antecontractul autentificat sub nr. XX, contribuabilul se obligă să vandă cumpărătorilor XX si XX (sot /sotie) lotul 1 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX –compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XXcompus din constructia locuință în regim XX, stabilind „*un pret ferm si irevocabil în suma de XX lei*”.

- la data de XX/2014, prin contractul de vanzare cumpărare autentificat sub nr. XX, dl. XX vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX –compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XXcompus din constructia locuință în regim XX, la pretul stabilit în antecontractul precizat mai sus.

- in data de XX/2015, prin antecontractul autentificat sub nr. XX/2015 contribuabilul XX se obligă să vandă cumpărătorilor XX si XX - lotul 2 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. cadastral XX – compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XX compus din constructia locuință în regim XX stabilind „*un pret real si serios în suma de XX lei*.”

- in data de XX/2015, prin contractul de vanzare cumpărare autentificat sub nr. XX/2015, dl. XX vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX – compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XX compus din constructia locuință în regim XX la pretul stabilit în antecontractul precizat mai sus.

In data de XX/2015, după înstrăinarea celor două imobile prin contractul de

vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2014 si prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX/2015, **contribuabilul XX solicită înregistrarea în scopuri de TVA prin optiune**, depunand în acest sens la A.J.F.P. Brasov, declaratie de înregistrare fiscală/declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane (formular 020), înregistrată sub nr. XX/2015 si declaratie în care acesta mentionează faptul că detine în proprietate un teren si urmează să construiască o locuintă în vederea vânzării. Ca urmare a solicitării contribuabilului, AJFP Brasov a emis certificatul de înregistrare în scopuri de TVA la data de XX/2015 care a fost comunicat acestuia la data de XX/2016.

- după data de XX/2015, data înregistrării în scopuri de TVA, contribuabilul a finalizat la data de XX/2015, imobilul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, conform certificatului de urbanism pentru dare în folosință definitivă nr. XX/ eliberat de Primaria Municipiului XX, pe care îl dezmembrează în 2 loturi conform actului de dezlipire autentificat sub nr. XX/2015, astfel:

- lotul 1 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren arabil intravilan în suprafață de XX mp, si constructie locuintă în regim XX;

- lotul 2 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren arabil intravilan în suprafață de XX mp, si constructie locuintă în regim XX.

- în data de XX/2015, prin antecontractul autentificat sub nr. XX/2015 contribuabilul se obligă să vândă cumpărătorilor XX si XX, lotul 2 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren arabil intravilan în suprafață de XX mp, si constructie locuintă în regim XX.

- la data de XX/2015 prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX dl. XX vinde imobil situat în mun. XX, str. XX, nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral nou XX —compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX, reprezentând constructie locuintă în regim XX.

- la data de XX/2015, prin antecontractul autentificat sub nr. XX/2015 dl. XX se obligă să vândă cumpărătorilor XX, imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în C.F. XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX constructie locuintă în regim XX.

- la data de XX/2015, prin contractul de vanzare cumpărare autentificat sub nr. 2381, dl. XX vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în C.F. XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curti constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX constructie locuintă în regim XX.

- la data de XX/2015 contribuabilul a finalizat constructia imobilului situat în jud. XX, str. XX nr. XX înscris în CF nr. XX a loc. XX, conform certificatului de urbanism pentru dare în folosință definitivă nr. XX eliberat de Primaria mun. XX si pe care îl dezmembrează în 2 loturi conform actului de dezlipire autentificat sub nr. XX/2016, astfel :

- lotul 1 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren arabil intravilan în suprafață de XX mp, si constructie locuintă Corp 1 în regim XX;

- lotul 2 reprezentând imobil situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, cu nr. Cadastral nou XX—compus din teren arabil intravilan în suprafață de XX mp, si constructie locuintă Corp 1 în regim XX.

- la data de XX/2015, prin antecontractul autentificat sub nr. XX/2015, contribuabilul se obligă să vândă cumpărătorilor XX si XX (sot/sotie), imobilul situat în mun. Brasov, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF XX, cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curți constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX – corp 2, constructie locuintă în regim XX.

- la data de XX/2016, prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. XX, dl. XX vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF XX, cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curți constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX cu nr. Cadastral XX – corp2, constructie locuintă în regim XX.

- la data de XX/2016, prin antecontractul autentificat sub nr. 508/2016 contribuabilul se obligă să vândă cumpărătorilor XX si XX (sot/sotie) imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în C.F. XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curți constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX cu nr. cadastral XX constructie locuintă în regim XX.

- la data de XX/2016, prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. 800, contribuabilul vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în C.F. XX a loc. XX cu nr. cadastral nou XX—compus din teren curți constructii intravilan în suprafață de XX mp, si la XX cu nr. cadastral XX constructie locuintă în regim XX.

Avand în vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscală au constatat ca dl XX, prin operatiunile de cumparare a terenurilor situate în mun. XX, str. XX, de alipire, dezmembrare si partajare voluntară, de obtinere simultan a celor trei autorizatii de construire a imobilelor pe aceste terenuri, de bransare a utilitatilor si de încasare de avansuri de la beneficiari, a angajat costuri pregatitoare, necesare pentru initierea unei activități economice; rezulta astfel, intentia de a desfășura o activitate economică producătoare de venituri cu caracter de continuitate, încă din 2012, solicitand cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA.

De asemenea, avand în vedere faptul că persoana fizica verificata a finalizat constructia imobilului din mun. XX, str. XX nr. XX, la data de XX/2014, a dezmembrat si partajat imobilul în doua loturi la data de XX/2014, a derulat operatiuni de încasare de avansuri si de înstrainare a imobilelor construite începând cu data de XX/2014, organele de inspectie fiscală au considerat că activitatea se încadrează în prevederile art.127 alin. (1), (2) si (2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în formă în vigoare începand cu anul 2010.

Organele de inspectie fiscală au concluzionat ca persoana fizica XX a desfășurat activitate economică producătoare de venituri cu caracter de continuitate, **începand cu anul 2012**, cand acesta a demarat proceduri si a angajat costuri, respectiv a achizitionat terenurile situate în municipiu XX, str. XX prin contractele autentificate sub nr. XX/2012 la BNPA XX si XX si sub nr. XX/2012 la BNP XX, a facut investitii pregătitoare inițierii activității economice în vedere construirii locuintelor colective situate în mun. XX, str. XX nr. XX, nr. XX, nr. XX, respectiv a făcut alipirea tuturor terenurilor achizitionate prin actul de alipire autentificat sub nr. XX/2012, a încheiat actul de dezlipire si actul de partaj voluntar autentificat sub nr. XX/2012 , prin care a sistat starea

de indiviziune si a primit în atribuire un număr de cinci loturi. Ulterior pe un număr de trei loturi, contribuabilul a solicitat simultan Primăriei mun. XX, emiterea a trei autorizatii de construire pentru locuinte colective, imobile pe care imediat după finalizare le-a dezmembrat, a încasat avansuri si le-a înstrăinat. Totodata contribuabilul a facut demersuri si a investit costuri pentru bransarea utilităților, respectiv bransare la apă, curent, gaz.

În concluzie, organele de inspectie fiscală au constatat că persoana fizica XX a desfășurat activitate economică prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile) prin construirea mai multor imobile si, respectiv, prin vânzarea acestora, activitate considerată continuă din momentul începerii construcției imobilelor în cauză, rezultând astfel desfășurarea unei activitati economice producatoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Astfel, contribuabilul XX, prin activitatea economică descrisă mai sus, devine persoană impozabilă pentru operatiunile de vanzare imobile **începand cu anul 2012, avand obligatia să fie înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 (1) lit. a) pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în vigoare în anul 2012.**

Referitor la veniturile realizate de contribuabil, din analiza antecontractului autentificat sub nr. XX/2014, prin care dl XX se obligă să vândă imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX, compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XX compus din constructia locuintă în regim XX, stabilind un „*pret ferm si irevocabil în suma de XX*” lei, echipa de inspectie fiscală a constatat că persoana impozabila XX avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, înainte de înstrainarea imobilului construit.

La data de XX/2014, prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. XX, dl. XX vinde imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX, compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XX compus din constructia locuintă în regim XX, la pretul stabilit în antecontractul precizat mai sus.

Organele de inspectie fiscală au stabilit ca, urmare a faptului că dl. XX avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul că urmează să realizeze o cifră de afaceri care va atinge sau va depasi plafonul de scutire de TVA de 65.000 euro, respectiv XX lei, în vigoare în anul 2014, prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Deși contribuabilul nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la începutul activității economice în anul 2012 si a ajuns la concluzia că ar trebui să se înregistreze doar la depășirea plafonului de scutire de TVA, avand în vedere că avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta trebuia să fie înregistrat în scopuri de TVA înainte de încheierea antecontractului autentificat sub nr. XX/2014, respectiv înainte de data de XX/2014, asa cum prevede art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în formă în vigoare în anul 2014.

În speta, prin stabilirea pretului de vânzare în sumă de XX lei conform antecontractului autentificat sub nr. XX/2014, rezulta ca dl. XX cunostea faptul că se depășeste plafonul de scutire prevăzut de legiuitor.

În concluzie, având în vedere activitatea economică cu grad de continuitate în scopul obtinerii de venituri, organele de inspectie fiscală au stabilit ca contribuabilul XX, trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA înainte de începerea activității economice,

dar nu mai tarziu de prima operatiune taxabilă efectuată, **astfel că la data de XX/2014 (prima operatiune taxabilă) contribuabilul trebuia să fie înregistrat în scopuri de TVA.**

Organele de inspectie fiscala au constatat că operatiunile desfășurate de contribuabil în perioada XX/2014–XX/2015 îndeplinesc cumulativ cele patru conditii prevazute la art.126 alin.(1), literele a), b), c) si d) din Codul fiscal, astfel încat operatiunile în cauza sunt impozabile din punctul de vedere al TVA.

Referitor la TVA deductibila

Echipa de inspectie fiscală a verificat modul de evidentiere a TVA înscrisă în documentele justificative emise de furnizori (facturi), în jurnalele de cumparari, deconturile de TVA, întocmite de agentul economic pentru perioada trim. II 2015, trim. III 2015, trim IV 2015 si pentru lunile 01 - 09.2016, si au constatat ca contribuabilul a înregistrat TVA deductibilă în suma de XX lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii taxabile cu cota de 24% pentru perioada anterioară datei de XX/2015, si cu cota de 20% începand cu 01.01.2016, aferente construirii urmatoarelor locuinte:

- locuintă individuală si împrejmuire teren în judetul XX, strada XX nr. XX, C.F. nr. XX,
- locuinte cuplate si împrejmuire teren în judetul XX, strada XX nr. XX, C.F. nr. XX,
- locuinte cuplate si împrejmuire teren în judetul XX, strada XX nr. XX, C.F. nr. XX.

Din analiza documentelor puse la dispozitie de contribuabil, s-au constatat urmatoarele :

- contribuabilul nu a pus la dispozitie niciun document aferent achizitiei de bunuri si/sau prestări de servicii, respectiv facturi fiscale, bonuri fiscale, chitante, contracte prestări servicii, situatii de lucrări, note de receptie, bonuri de consum si alte documente similare privind constructia imobilelor înstrainate prin contractele de vanzare cumparare autentificate sub nr. XX/2014 si sub nr. XX/2015, desi acestea au fost solicitate in mod expres de organele de inspectie fiscala prin adresa nr.XX/2016.
- conform cartilor tehnice prezentate de contribuabil, rezultă faptul că imobilele au fost construite in regie proprie.
- contribuabilul a prezentat contracte de prestări sevicii cu urmatoarele firme: SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL si cu SC XX SRL, însoțite de facturi si situatii de lucrări.

Astfel, ca urmare a solicitării echipei de inspectie fiscală, contribuabilul nu a prezentat toate documentele solicitate, respectiv :

- note de receptie pentru fiecare factură reprezentand materiale de constructie achizitionate în perioada XX/2015–XX/2016, si bonuri de consum pentru materiale întocmite la data dării în consum;
- situatii de lucrări din care să rezulte faptul că materialele de constructie achizitionate în perioada XX/2015–XX/2016 au fost încorporate în imobilele construite si înstrăinate prin contractele de vanzare cumparare autentificate sub nr. XX/2015, nr. 238XX/2015, nr. XX/2016 si sub nr. XX/2016;
- situatii de lucrări cu materialele de constructii utilizate în realizarea lucrărilor prevazute la anexa nr. XX la contractul de prestări servicii nr. XX/2015 încheiat cu SC XX SRL, firma unde dl. XX are calitatea de administrator.

Prin urmare, din suma totală de XX lei declarată de contribuabil în deconturile de TVA, echipa de inspectie fiscală a acceptat TVA deductibilă în suma de XX lei aferentă facturilor si bonurilor care au avut la bază contracte de prestări servicii însoțite de situatii de lucrări.

Având în vedere cele mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au

concluzionat ca pentru perioada XX/2015-XX/2016 cand au fost depuse deconturi de TVA, contribuabilul **nu îndeplineste la data inspectiei fiscale conditiile necesare pentru deducerea TVA în suma de XX lei (XX lei-XX lei)**, deoarece pentru achizițiile de materiale de constructie în perioada mai sus mentionată, nu au fost prezentate note de receptie, bonuri de consum, situatii de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare vizate de personal calificat (diriginte de santier, expert tehnic atestat) si acceptate de XX, pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate din care să reiasă că materialele achizitionate au fost încorporate în imobilele construite.

În concluzie, între taxa pe valoarea adaugata deductibila în suma de XX lei declarata de contribuabil si taxa pe valoarea adaugata deductibilă în suma de XX lei stabilită ca urmare a inspectiei fiscale, se constata o diferenta TVA în suma de XX lei (XX lei – XX lei -XX lei).

Referitor la TVA colectata

Ca urmare a faptului că organele de inspectie fiscala au stabilit ca contribuabilul trebuia să fie înregistrat ca plătitor de TVA la data de XX/2014, acestea au colectat suplimentar TVA în sumă de XX lei pentru perioada cuprinsa între data la care persoana verificata ar fi trebuit înregistrata în scopuri de TVA daca ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevazut de lege, si data la care a fost înregistrata, respectiv pentru perioada XX/2014-XX/2015.

TVA colectata suplimentar în suma de XX lei are următoarea componentă :

1. Suma de XX lei reprezintă TVA colectată în trimestrul IV 2014 aferentă contravalorii imobilului înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. XX /XX/2014, situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, nr. Cadastral XX- teren curti constructii intravilan în suprafata de XX mp si la , cu număr cadastral XX în regim XX (contravaloarea imobilului înstrăinat de contribuabil este în suma de XX lei.)

Contractul de vânzare – cumpărare nr. XX/2014 a avut ca obiect o constructie nouă, având în vedere că contribuabilul verificat l-a dobandit prin construire, a receptionat imobilul în cauză în anul 2014, conform certificatului de urbanism pentru dare în folosintă si intabulare nr. XX/2014 si l-a livrat până la data de XX/2015.

În timpul inspectiei fiscale, contribuabilul a prezentat o declaratie pe propria raspundere a cumpărătorilor XX si XX (sot/sotie), cumparatorii imobilului situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, declaratie autentificată sub nr.XX doar la data XX/2016, deci nu înainte de autentificarea antecontractului nr. XX/2014 si nici a contractului de vânzare cumpărare nr. XX/2014.

Întrucat contribuabilul nu a detinut si nu a prezentat declaratia pe propria răspundere a cumpărătorilor prevazută la pct. 23 alin.(10) si (11) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil la data efectuării operatiunii, pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5% nici la data încheierii antecontractului de vânzare – cumpărare nr.XX/2014 si nici la data contractului de vânzare – cumpărare nr. XX/2014, echipa de inspectie fiscală a aplicat cota standard de TVA de 24%, conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

DI. XX a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscală la data de XX/2016, declaratia autentificată sub nr. XX/2016 si înregistrată la A.J.F.P. Brasov – I.F. sub nr. XX/2016, prin care persoana fizică XX, cunoscând consecintele penale pentru declaratii nesincere, declară că *“nu am posibilitatea de a recupera de la dobânditori taxa pe valoarea adăugată”*, declaratie prevazută la Anexa 1 al O.M.F.P. nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei

nr.2/2011.

Organele de inspectie fiscală au aplicat prevederile lit. b) din Anexa 1 a O.M.F.P. nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr.2/2011, întrucat, în contractul de vânzare – cumparare în cauză, pretul de vânzare a fost stabilit de părți fără nicio mentiune la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată, conform Declaratiei autentificată sub nr. XX/2016.

Astfel, organele de inspectie fiscală au aplicat procedeul sutei mărite, respectiv $24 \times 100/124$ pentru cota standard de 24%, rezultand TVA de plată în suma de XX lei la baza impozabilă de XX lei ($XX \text{ lei} \times 24\% \times 100/124 = XX \text{ lei}$).

2. Suma de XX lei reprezinta TVA colectată în trimestrul I 2015 aferentă contravalorii unui imobil înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. XX/2015, în sumă de XX lei, imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud.XX, înscris în CF nr. XX a loc.Brasov, la XX, nr. Cadastral XX- teren curti constructii intravilan in suprafată de XX mp si la XX, cu număr cadastral XX compus din constructie locuintă în regim XX.

Contractul de vanzare – cumparare nr. XX/2015 a avut ca obiect o constructie nouă, având în vedere că contribuabilul verificat l-a dobandit prin construire, a receptionat imobilul în cauză în anul 2014, conform Certificatului de urbanism pentru dare în folosintă si intabulare nr. XX/2014 si l-a livrat până la data de XX/2015.

În timpul inspectiei fiscale, contribuabilul a prezentat o declaratie pe propria raspundere a cumpărătoarei XX pentru imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, declaratie autentificată sub nr. XX doar la data XX/2016 si nu înainte de autentificarea antecontractului nr. XX/2015 si nici înainte de autentificarea contractului de vânzare cumpărare nr. XX/2015.

Întrucat contribuabilul nu a detinut si nu a prezentat declaratia pe propria răspundere a cumparatorilor prevazută la pct. 23 alin. (10) si (11) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil la data efectuării operatiunii, pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, nici la data încheierii antecontractului de vânzare–cumpărare nr. XX/2015 si nici la data contractului de vânzare – cumpărare nr. XX/2015, echipa de inspectie fiscală a aplicat cota standard de TVA de 24%, conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, s-a aplicat procedeul sutei mărite, în conformitate cu prevederile pct.23 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat în aplicarea art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv $24 \times 100/124$ pentru cota standard de 24%, rezultand TVA de plată în sumă de XX lei la o baza impozabila în suma de XX lei ($XX \times 24\% \times 100/124 = XX \text{ lei}$).

Recapitulatie TVA:

TVA stabilită de organele de inspectie fiscală pentru perioada XX/2012-XX/2016:

TVA colectata	XX lei
TVA deductibil	XX lei
TVA de plata	XX lei

Soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare	XX lei
Suma pentru care contribuabilul nu are drept de rambursare	XX lei
Suma pentru care contribuabilul are drept de rambursare	0 lei

TVA stabilită suplimentar de inspectia fiscală
TVA ramasa de plată

XX lei
XX lei.

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarului, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Cu privire la aspecte procedurale:

In fapt, in baza art. 95 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, AJFP-Brasov a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr.XX/2016, comunicata contribuabilului prin posta cu confirmare de primire in data de XX/2017.

Prin contestatia formulata, petentul sustine ca in cuprinsul deciziei de impunere nu exista mentiunea obligatorie referitoare la audierea contribuabilului si solicita anulara deciziei de impunere pentru incalcarea dreptului la aparare ca urmare a lipsei audierii petentului si a reducerii nelegale a termenului in care contribuabilul putea prezenta observatii scrise.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 9, art. 130 si art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare :

“ART. 9 Dreptul de a fi ascultat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspectiei fiscale despre aspectele constatate în cadrul actiunii de inspectie fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările si consecintele lor fiscale.

(2) Organul de inspectie fiscală comunica contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspectie fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere. în acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspectie fiscală comunica si data, ora si locul la care va avea loc discutia finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunta la discutia finală, notificând acest fapt organului de inspectie fiscală.

(4) Data încheierii inspectiei fiscale este data programată pentru discutia finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspectiei fiscale. în cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspectie fiscală.”

ART. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Inaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului /plătitorului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si împrejurările relevante în luarea deciziei.

ART. 131 Rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspectie fiscală din punctul de vedere faptic si legal si consecintele lor fiscale.

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele si obligatiile fiscale verificate, precum si în legătură cu alte obligatii prevăzute de legislatia fiscală si contabilă ce au făcut obiectul verificării. în cazul în care contribuabilul/plătitorul si-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspectie fiscală cuprinde si opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept si în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspectie fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fata locului si alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspectie fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferente în plus sau în minus de obligatii fiscale principale aferente diferentelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferente ale bazelor de impozitare si respectiv de obligatii fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferente ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferente de obligatii fiscale principale.”

Din prevederile legale invocate se retine faptul ca, contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre aspectele constatate in cadrul actiunii de inspectie fiscală iar la incheierea acesteia, despre constatările si consecintele lor fiscale.

De asemenea, inaintea luarii unei decizii, organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se reține faptul că prin Nota explicativă înregistrată la AJFP Brasov sub nr.XX/2016, petentului i-au fost solicitate informații, documente justificative și explicații cu privire la aspectele constatate de echipa de inspectie.

De asemenea, în data de XX/2016, prin adresa comunicata prin remitere sub semnatura, contribuabilul a fost înștiințat ca in aceeași zi, la ora XX, va avea loc discuția finală privind constatările inspectiei fiscale, **cu această ocazie fiindu-i transmis și proiectul de raport de inspectie fiscală.**

Totodată, urmare discuției finale din data de **XX/2016**, cu adresa inregistrata la AJFP Brasov sub nr. **XX/2016**, domnul XX a inaintat punctul de vedere la proiectul de raport de inspectie fiscală, care a fost analizat de organele de control, concluziile asupra analizei fiind inscrise in raportul de inspectie fiscală.

La capitolul VI “Discutia finala cu contribuabilul” din raportul de inspectie fiscală nr. XX/2016, echipa de control consemneaza:

“Pe perioada desfășurării inspectiei fiscale, contribuabilul s-a prezentat în mai multe rânduri la sediul organului fiscal, respectiv la data de XX/2016, XX/2016, XX/2016 si data de XX/2016. De fiecare dată, organele de inspectie fiscală au purtat discutii cu contribuabilul, procedând la audierea acestuia pentru fiecare aspect semnificativ al constatărilor din timpul inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscală mentionează că la data de XX/2016 contribuabilul a fost prezent la sediul organului de inspectie fiscală unde i-au fost solicitate răspunsuri la o serie de 7 întrebări. Contribuabilul nu a formulat pe loc răspunsurile la întrebări, solicitând să revină la o altă dată cu răspunsurile la întrebările formulate. Ca urmare,

nota explicativă cu întrebări a fost înmanată sub semnătură contribuabilului.

După formularea răspunsurilor date la nota explicativă, răspunsuri înregistrate sub nr. XX/2016, contribuabilul a solicitat și a fost primit în audiență la conducătorul activității de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P. Brasov .

Organele de inspectie fiscală precizează totodată că, la data de XX/2016, înaintea luării deciziei, contribuabilul a fost invitat telefonic de către organele de inspectie fiscală pentru aceeași zi, la sediul organului fiscal, ocazie cu care s-au purtat discuții cu acesta referitor la cheltuielile considerate nedeductibile de organele de inspectie fiscală cât și referitor la tranzacțiile imobiliare care urmau să fie incluse în sfera taxei pe valoare adăugată.

În ceea ce privește audierea contribuabilului, menționăm faptul că aceasta s-a făcut pas cu pas, fiind informat tot timpul pe parcursul inspectiei fiscale, despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspectie fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.“

Din cele menționate, se reține că petentului i-a fost înmanat proiectul de raport de inspectie în data de **XX/2016**, iar dl. XX a prezentat punctul său de vedere, **in scris**, în data de **XX/2016**, deci după o perioadă de 5 zile lucrătoare/8 zile calendaristice, **fiind astfel respectate** prevederile art.9 alin. (5) din Legea nr. 207/2015:

“(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspectiei fiscale.”

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că petentul **nu** a solicitat prelungirea termenului necesar pentru formularea punctului său de vedere.

Totodată, așa cum s-a reținut anterior, “pe perioada inspectiei fiscale contribuabilul s-a prezentat în mai multe rânduri la sediul organului fiscal, respectiv la data de XX/2016, XX/2016, XX/2016 și data de XX/2016. De fiecare dată organele de inspectie au purtat discuții cu contribuabilul, procedând la audierea acestuia pentru fiecare aspect semnificativ al constatarilor din timpul inspectiei fiscale.”

Prin urmare, se constată nefondată afirmația petentului potrivit căreia *i s-a redus nelegal termenul în care putea prezenta observații scrise.*

Astfel, referitor la solicitarea petentului de constatare a nulității actelor administrative fiscale, conform documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că **dreptul său la apărare a fost respectat**, contribuabilul formulând contestația împotriva deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspectie fiscală, contestație în cadrul căreia a putut să valorifice orice argumente de drept și de fapt și elemente de doctrină pe care le-a considerat relevante în susținerea cauzei.

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Prin urmare, nu se justifică afirmația persoanei contestatăre în ceea ce privește încălcarea dreptului la apărare, aceasta fiind neintemeiată.

Referitor la sustinerea petentului potrivit careia *in cuprinsul actului de impunere contestat nu exista mentiunea obligatorie referitoare la audierea contribuabilului*, se retin urmatoarele:

Din analiza Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr. XX/2016, se retine faptul ca la pct. 5 "Mentiuni privind audierea contribuabilului si, respectiv informarea acestuia despre aspectele constatate si consecintele fiscale", organele de inspectie fiscala au in scris urmatorul text: „Aceste mentiuni se regasesc la capitolul VI Discutia finala din raportul de inspectie fiscala nr. XX/2016, anexat”.

Iar la capitolului VI "*Discutia finala cu contribuabilul*" din raportul de inspectie fiscala nr. XX/2016, echipa de control precizeaza: "*Contribuabilul a fost informat în conformitate cu prevederile art.130 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările si completările ulterioare, prin înștiințarea pentru discutia finală înregistrată la A.J.F.P. Brasov - Inspectia Fiscală sub nr.XX/2016, (anexa nr. XX) că in data de XX/2016, ora XX, va avea loc discutia finală asupra constatarilor si consecintelor inspectiei fiscale, urmare a inspectiei fiscale la persoana fizica XX înregistrată în scopuri de TVA, fiind înmanat si proiectul de raport de inspectie fiscală, pentru a lua la cunostinta de constatările inspectiei fiscale si a prezenta în scris punctul de vedere cu privire la constatările rezultate.*"

Fata de prevederile legale sus citate, rezulta ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr. XX/2016 indeplineste toate cerintele legale, astfel ca sustinerea petentului maisus mentionata, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Referitor la solicitarea petentului de acces la intreg dosarul administrativ pentru a putea intelege rationamentul organelor fiscale si acuzatiile pe care acestea le-au formulat, se retin urmatoarele:

Conform raportului de inspectie fiscala nr. XX/2016, constatarile fiscale inscrise de organele de control in acest act au avut la baza documentele puse la dispozitie de catre dl. XX, atat cele prezentate la inceperea inspectiei fiscale cat si cele prezentate pe parcursul inspectiei fiscale la solicitarea organului fiscal. Astfel, documentele analizate care au stat la baza intocmirii raportului de inspectie fiscala si care au fost invocate in cuprinsul acestuia sunt documente pe care dl. XX le-a prezentat echipei de inspectie fiscala si pe care acesta le detine.

Totodata, pentru stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului verificat, in mod legal organele de control au consultat si aplicatia informatică FISCNET- ANAF, aplicatie ce contine date si informatii ca urmare a prelucrării declaratiilor depuse de dl. XX (ex. Decont de TVA formular 300) si ca urmare a prelucrării documentelor care genereaza obligativitatea declarării la organul fiscal competent (contractele de vanzare cumparare incheiate de catre dl. XX, contracte de vanzare cumparare pe care contribuabilul le detine avand in vedere faptul ca le-a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala).

Astfel, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala sunt mentionate toate documentele si inregistrurile pe care organul de inspectie le-a avut in vedere pentru stabilirea situatiei fiscale.

Totodata, se retine ca, in conformitate cu prevederile Ordinului ANAF nr. 230 / 2013 pentru aprobarea Procedurii de accesare a informațiilor cuprinse în dosarul fiscal, puse la dispoziția contribuabililor pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, contribuabilii pot accesa datele cuprinse în fișa pe plătitori de pe pagina de internet a ANAF, prin autentificare în baza certificatului digital.

Se mai retine faptul ca organele de inspectie nu au formulat "*acuzatii*", in speta

fiind aplicabile prevederile din Codul de procedura fiscala:

ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

Referitor la sustinerea contestatarului potrivit careia *fiscul a folosit ilicit informatiile din declaratia 208, probele astfel colectate fiind nelegale*, se retin urmatoarele:

In drept, conform prevederilor din Codul fiscal:

Legea nr. 227/2015 (anterior art. 77[^]3 din Legea nr. 571/2003)

“ART. 113 Obligațiile declarative ale notarilor publici cu privire la transferul proprietăților imobiliare

Notarii publici au obligația să depună semestrial la organul fiscal teritorial o declarație informativă privind transferurile de proprietăți imobiliare, cuprinzând următoarele elemente pentru fiecare tranzacție:

- a) părțile contractante;
- b) valoarea înscrisă în documentul de transfer;
- c) impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;
- d) taxele notariale aferente transferului.”

Potrivit prevederilor legale enuntate, notararii publici au obligația să depună semestrial la organul fiscal teritorial o declarație informativă privind transferurile de proprietăți imobiliare, fiind astfel incidente prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspeția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**
- d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**
- e) **solicitarea de informații de la terți;**

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului /plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...)"

ART. 7 Rolul activ si alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(3) Organul fiscal este îndreptătit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

ART. 342 Acte normative de aplicare

(1) *Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F."*

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că **organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului**, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În speta, așa cum se menționează în RIF nr. XX/2016, toate constatările fiscale înscrise de organele de control în raportul de inspecție fiscală au avut la baza atât documentele puse la dispoziție de către dl. XX, cat și informațiile existente în baza de date a ANAF-FISCNET, respectiv informațiile declarate de notarii publici cu privire la transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.

Astfel, conform prevederilor Ordinului comun al MFP nr. 1022/2016 și MJ nr. 2562/2016, formularul 208 "Declarație informativă privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal" care se completează și se depune de către notarii publici care au obligația calculării, încasării și plății impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, cuprinde informații privind tranzacțiile prin care s-au efectuat transferuri ale dreptului de proprietate și ale dezmembrămintelor acestuia asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, supuse impozitului pe venit, potrivit legii.

In drept, se retin si urmatoarele prevederi din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

ART. 10 Obligația de cooperare

(1) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.*

ART. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) *Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

ART. 15 Eludarea legislației fiscale

(1) *În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.”*

Potrivit dispozițiilor legale citate, contribuabilul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității.

Totodata, organul de inspectie este obligat prin efectul legii fiscale, sa utilizeze toate informatiile si documentele legale, in acest sens putand solicita informatii de la terti si/sau alte persoane fizice, in situatia in care aceste informatii au implicatii fiscale.

Mai mult, insusi contribuabilul are obligatia de a furniza informatii si a pune la dispozitia organului de inspectie, a documentelor care au legatura cu activitatea sa economica.

In speta, se retine ca depunerea *Declarațiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal cod 208* reprezinta obligatia legala a notarilor publici, informatiile inscrise in aceste declaratii fiind informatii fiscale.

Referitor la sustinerea petentului potrivit careia *inspectia fiscala a fost una partiala care priveste doar taxa pe valoarea adaugata iar verificarile efectuate cu privire la alte aspecte (modul de gestionare a documentelor contabile sau modul de atribuire a numerelor pentru facturi si chitante), exced cadrului fixat prin cele doua avize de inspectie fiscala, fiind aspecte de domeniul unei inspectii fiscale generale, se retin urmatoarele:*

Conform prevederilor anexei 2 la Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3772/2015 privind modelul si continutul raportului de inspectie fiscală întocmit la persoane fizice:

„Raportul de inspectie fiscală se întocmește de echipa de inspectie fiscală pentru consemnarea constatărilor cu privire la stabilirea situației de fapt fiscale și a consecințelor fiscale, indiferent dacă se modifică sau nu baza de impozitare și/sau se stabilesc sau nu obligații fiscale principale în cadrul unei inspectii fiscale generale sau parțiale efectuate la contribuabili/plătitori persoane fizice.

La CAP. III „Constatări privind obligațiile fiscale principale verificate” din cadrul legal citat, se prevede:

2. *Obiective avute în vedere*

În acțiunea de inspecție fiscală la persoane fizice se au în vedere următoarele obiective principale:

- *verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului /plătitorului;*
- *verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor;*
- *verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;*
- *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- *verificarea existenței contractelor și a modului lor de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor care sunt semnificative și relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;*
- *verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate;*
- *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*
- *verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și a tratamentului fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;*
- *verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor/tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuțiile datorate;*
- *verificarea criteriilor pentru încadrarea activității desfășurate de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri drept activitate independentă;*
- *verificarea respectării normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar-contabile, cu menționarea existenței seriei și plajei de numere aprobate de conducerea contribuabilului/plătitorului și a datei începerii utilizării acestora, precum și evidența documentelor cu regim special (marcajele cu regim special, respectiv timbre și banderole), dacă este cazul;*
- *verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile.”*

Prin urmare, chiar dacă inspectia fiscală este una *parțială*, conform avizelor de inspectie fiscală nr. XX/2016 si nr. XX/2016, organele de inspectie fiscala au obligatia sa efectueze verificări complete implicit asupra modului de întocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile, regimul intern de numerotare a formularelor financiar-contabile, cu mentionarea existentei seriei si plajei de numere aprobate de conducerea contribuabilului si data începerii utilizării acestora.

In speta sunt incidente prevederile art. 115 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 115 Formele și întinderea inspecției fiscale

(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

- a) *inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce revin unui contribuabil/plătitor, pentru o perioadă de timp determinată;*
- b) *inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a uneia sau mai multor obligații fiscale, precum și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ce revin unui contribuabil/plătitor pentru o perioadă de*

timp determinată.”

Prin urmare, notiunea de *inspecția fiscală parțială* se refera la verificarea uneia sau mai multor obligații fiscale, nicidecum la faptul că organul de inspectie nu are competența în verificarea anumitor aspecte (documente, informații) privind activitatea contribuabilului verificat.

Totodată, *verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora* reprezintă o obligație a echipei de inspectie fiscală prevăzută de atât de Codul fiscal cât și de Ordinul Președintelui ANAF mai sus menționat.

Prin urmare, susținerea petentului se constată a fi neintemeiată.

Referitor la solicitarea petentului de *anulare a Deciziilor nr. XX/2016 și nr. XX/2017 pentru neindeplinirea condițiilor de legalitate*, precizăm ca în speta sunt incidente prevederile art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data soluționării contestației, care precizează:

„ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin.(6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Din textele legale antecitate, rezulta că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Asa cum este dezvoltată în doctrina juridică - teoria nulității actelor juridice: *„vom folosi notiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului admi-*

nistrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate, pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *nu-mai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal*, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale interne legate de emiterea actului, aceasta nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci poate determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Totodata, in baza art. 2 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si tinand cont de dispozitiile art. 174-176 din Codul de procedura civila, nulitatile absolute sunt cele care sanctioneaza nerespectarea normelor care ocrotesc un interes public, in timp ce nulitatile relative sanctioneaza nerespectarea normelor care ocrotesc un interes privat, dupa cum nulitatile conditionate presupun anulara actelor numai in masura in care vatamarea partii interesate nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea lor, in timp ce nulitatile neconditionate nu implica existenta unei vatamari in cazul incalcarii dispozitiilor legale.

Prin urmare, nerespectarea unor aspecte de procedura internă nu poate atrage în niciun caz nulitatea deciziei de impunere, câtă vreme contestatarul nu arată în ce fel aspectele reclamate i-au pricinuit o vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anulara deciziei; faptul că în urma inspecției fiscale au fost stabilite obligații fiscale în sarcina contribuabilului nu conduce, prin el însuși, la vătămarea contribuabilului, iar o anulare a deciziei, indiferent de circumstanțe și indiferent dacă aspectele reclamate au produs sau nu vătămarea persoanei controlate, nu ar atrage decât supunerea contribuabilului la o nouă inspecție fiscală, cu consecințe în ceea ce privește afectarea activității curente a acestuia și ar conduce finalmente la eludarea scopului pentru care a fost reglementată prin lege procedura de efectuare a inspecției fiscale.

În drept, art. 49 "*Nulitatea actului administrativ fiscal*" din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai sus prezentat, **precizează elementele a căror lipsă atrage nulitatea actului administrativ fiscal**. Deciziile de impunere contestate, ca titlu de creanță, conțin toate elementele solicitate de lege pentru stabilirea validității acestora.

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anulara actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anulara respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Se reține astfel faptul că aspectele de procedura semnalate de contestatoare nu se încadrează la condițiile de nulitate prevăzute la art. 49 din Codul de procedura fiscala, iar actele administrativ fiscale continuă să producă efecte din momentul în care sunt comunicate.

Având în vedere că aspectele procedurale ridicate de contestatar nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, **se va respinge ca neintemeiată contestația depusă de persoana fizică XX pentru acest capăt de cerere și se va proceda la soluționarea pe fond.**

Referitor la TVA stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. XX/2016 în suma de XX lei, cauza supusă soluționării DGRFP Brașov prin Serviciul Soluționare Contestată este să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect și legal taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de contestatar în perioada verificată, în condițiile în care argumentele prezentate de petent în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate la persoana fizică XX în vederea soluționării decontului de TVA cu suma negativă cu opțiune de rambursare înregistrat la AJFP Brașov sub nr. Internet– XX/2016, echipa de control a constatat că în perioada XX/2012-XX/2016, contribuabilul a efectuat un număr de XX tranzacții imobiliare care au avut ca obiect vânzarea a XX imobile dobândite prin construire, un teren constructibil și cote de teren cu destinația drum, în urma cărora a obținut venituri totale în suma de XX lei .

Totodată, echipa de control a constatat că în data de XX/2015, după înstrăinarea a două imobile și depășirea plafonului de înregistrare în scopuri de TVA de XX lei, contribuabilul XX a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA prin opțiune, depunând în acest sens la A.J.F.P. Brașov, declarație de înregistrare fiscală/declarație de mențiuni pentru persoane fizice române (formular 020) și o declarație în care acesta menționează faptul că deține în proprietate un teren și urmează să construiască o locuință în vederea vânzării.

După înregistrarea în scopuri de TVA, persoana fizică XX a depus deconturi de TVA în care a înscris TVA colectată și TVA deductibilă.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică XX trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA la data începerii activității economice, dar nu mai târziu de prima operațiune taxabilă, respectiv înainte de data de XX/2014, data încheierii antecontractului autentificat sub nr. XX/2014.

În consecință, echipa de control a stabilit TVA colectat suplimentar în suma de **XX lei** ca diferență între TVA declarată de contribuabil în sumă de XX lei și TVA colectată ca urmare a inspecției fiscale în sumă de XX lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de **XX lei** între TVA deductibilă în suma de XX lei declarată de contribuabil și TVA în suma de XX lei pentru care organul de inspecție a acordat drept de deducere aferentă facturilor care au avut la baza contracte de prestări servicii însoțite de situații de lucrări .

Prin contestația formulată, petentul susține că în perioada 2012-2015 a efectuat activități care nu au intrat în sfera de aplicabilitate a TVA, ci au reprezentat simple acte de gestiune ale bunurilor aflate în patrimoniul personal.

Contestatarul precizează că la data de XX/2014 a fost realizată o singură tranzacție în valoare de XX lei, fiind respectată regula *un an, o tranzacție*. Următoarea vânzare aferentă anului 2015, a survenit la data de XX/2015 și respectă aceeași regulă *un an, o tranzacție*. După acest moment, petentul s-a înregistrat în scopuri de TVA, a colectat și a plătit la bugetul de stat TVA pentru tranzacțiile subsecvente. Prin urmare, în

opinia contestatarului, tranzacțiile aferente duplexului XX nu au relevanță fiscală.

DI. XX sustine ca echipa de inspectie fiscală nu a determinat data depășirii plafonului de TVA în anul 2012 pentru obligativitatea înregistrării. In opinia petentului, sub plafonul de 65.000 euro, contribuabilul are dreptul de a solicita intrarea în sistemul de TVA, iar la momentul depășirii pragului de 65.000 euro contribuabilul are obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

In drept, art.126 alin.(1) si art. 127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, precizeaza:

ART. 126 Operațiuni impozabile

(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 Persoane impozabile și activitatea economică

(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."*

Potrivit prevederilor legale invocate, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Totodata, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice; **in situatia in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, aceasta dobandeste calitatea de persoana impozabila.

Astfel, potrivit articolului 128 alin. (1) din Codul fiscal: "(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*"

Iar dispozitiile art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevad:

ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) *În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:*

1. activitate - *orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;*

4. activitate independentă - *orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;*

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, la titlu VI art. 125¹ din Codul fiscal a fost definita notiunea de persoana impozabila:

" ART. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

(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;**

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană** reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă";

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica sau un grup de persoane reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Referitor la regimul special de scutire, art. 152 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza :

"ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(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 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 XX 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).*

(2) *Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile, sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor 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), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:*

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;"

Norme metodologice

61. (2) La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, orice persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in situatia in care a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata

este superioara sumei de XX lei (echivalentul in lei a 65.000 euro la cursul de schimb de la data aderarii) pe an, regimul de scutire operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere. In acest sens, la determinarea cifrei de afaceri se cuprind inclusiv avansurile încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării bunurilor sau prestării serviciilor.

Totodata, conform prevederilor pct.3 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat in aplicarea art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data operatiunilor:

“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).

(1) 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.

(2) 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.

4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.”

*(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. **Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional.** Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.”*

Potrivit reglementarilor legale citate, se retine ca in cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.

Totodata, 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.

Prevederile articolului 127 alin.(2) reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art.9 alin.(1) a doua propoziție din Directiva 2006/112/C E privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articol care conferă un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de producție, distribuție și furnizare de servicii (a se vedea hotărârile Curții în cauza 235/85 Tarile de Jos / Comisia [1987] ECR 1487, punctul 7 și în cauza 348/87 Stichting Uitvoering Financiele Acties/Staats secretaris van Financien [1989] ECR 1737, punctul 10).

De asemenea, potrivit hotărârii Curții în cauza 186/89 (W.M. van Tien v Staatssecretaris van Financien), punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA, termenul de “exploatare” se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri având un caracter de continuitate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- **in data de XX/2012**, persoana fizică XX a cumpărat în coproprietate cu dl. XX patru terenuri arabile înscrise în cartea funciara a localității Brașov ;
- **in data de XX/2012**, contribuabilul a mai cumpărat în coproprietate cu dl.XX un teren arabil în suprafață de XX mp, înscris în cartea funciara a localității Brașov ;
- **in data de XX/2012**, petentul împreună cu coproprietarul XX, au încheiat actul de alipire a terenurilor menționate mai sus, rezultând un teren în suprafață de XX mp;
- **in data de XX/2012**, prin actul de dezlipire și actul de partaj voluntar autentificat sub nr.XX, dl XX, în calitate de coproprietar în indiviziune asupra terenului arabil în suprafață de XX mp, situat în mun. XX, str. XX fn, intabulat în CF nr. XX a mun. XX, dezlipeste acest teren în XX loturi, și prin actul de partaj voluntar sistează starea de indiviziune și devine proprietar pe XX loturi de teren;
- **la data de XX/2013**, ca urmare a cererii nr. XX, adresate Primăriei Municipiului XX de dl XX, pe lotul nr. 1 rezultat din dezmembrare, respectiv pe terenul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, în suprafață de XX mp înscris în CF nr.XX, a fost emisă autorizația nr. XX/2013 prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire locuință XX, locuință unde contribuabilul și-a stabilit domiciliul fiscal începând cu data de XX/2015.
- **la data de XX/2014**, prin cererile nr.XX, nr.XX și nr.XX adresate Primăriei Municipiului XX de către XX, contribuabilul a solicitat simultan emiterea a trei autorizații pe următoarele terenuri rezultate din dezmembrare :

1. pe terenul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, în suprafață de XX mp înscris în CF nr.XX, a fost emisă autorizația nr. XX/2014, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire locuință individuală și împrejmuire teren ,

2. pe terenul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, în suprafață de XX mp înscris în CF nr.XX, a fost emisă autorizația nr. XX/2014, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire pentru construire locuință individuală și împrejmuire teren.

3. pe terenul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, în suprafață de XX mp înscris în

CF nr.XX, a fost emisă autorizația nr. XX/2014, prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire pentru locuințe cuplate și împrejmuire teren.

- **la data de XX/2014** a fost finalizată construcția imobilului situat în jud. XX, str. XX nr. XX care a fost dezmembrat în 2 loturi;

- **în data de XX/2014**, petentul încheie antecontract de vânzare-cumpărare pentru unul din loturile rezultate în urma dezmembrării stabilind un pret de vânzare de XX lei, din care suma de XX lei o încasează la data semnării antecontractului, restul urmând a fi achitată de cumpărători până la data de XX/2014.

- **la data de XX/2014**, se încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru imobilul respectiv.

- **în data de XX/2015**, petentul încheie antecontract de vânzare-cumpărare pentru celălalt lot rezultat în urma dezmembrării stabilind un pret de vânzare de XX lei, din care suma de XX lei o încasează la data semnării antecontractului, suma de 49.XX lei o încasează la data de XX/2015, data încheierii unui act adițional la antecontractul de vânzare-cumpărare, suma de XX lei urmând a fi achitată de cumpărători până la data de XX/2015.

- **în data de XX/2015** se încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru imobilul respectiv.

- **în data de XX/2015**, după înstrăinarea celor două imobile prin contractul de vânzare-cumpărare nr. XX/2014 și prin contractul de vânzare-cumpărare nr. XX/2015, contribuabilul XX solicită înregistrarea în scopuri de TVA prin opțiune, depunând în acest sens la A.J.F.P. Brașov, declarație de înregistrare fiscală/declarație de mențiuni pentru persoane fizice române (formular 020) înregistrată sub nr. XX/2015 și declarație în care acesta menționează faptul că deține în proprietate un teren și urmează să construiască o locuință în vederea vânzării.

Ca urmare a solicitării contribuabilului, AJFP Brașov a emis certificatul de înregistrare în scopuri de TVA la data de XX/2015 care a fost comunicat acestuia la data de XX/2016.

După data de XX/2015, data înregistrării în scopuri de TVA, contribuabilul a finalizat la data de XX/2015, imobilul situat în jud. XX, str. XX nr. XX, pe care îl dezmembrează în 2 loturi ;

- **în data de XX/2015**, contribuabilul încheie un antecontract de vânzare-cumpărare pentru lotul 2 rezultat din dezmembrare, iar la data de XX/2015 se încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru lotul respectiv. Pentru această tranzacție, contribuabilul colectează TVA aplicând cota redusă de 5%;

- **la data de XX/2015**, contribuabilul încheie un antecontract de vânzare-cumpărare pentru celălalt lot rezultat din dezmembrare, iar la data de XX/2015 se încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru lotul respectiv. Pentru această tranzacție, contribuabilul colectează TVA aplicând cota redusă de 5%;

- **la data de XX/2015**, contribuabilul a finalizat construcția imobilului situat în jud. XX, str. XX nr. XX pe care îl dezmembrează în 2 loturi;

- **la data de XX/2015**, petentul încheie un antecontract de vânzare-cumpărare prin care se obligă să vândă un lot din imobilul dezmembrat, iar la data de XX/2016 se încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru lotul respectiv. Pentru această tranzacție, contribuabilul colectează TVA aplicând cota redusă de 5%;

- **la data de XX/2016**, petentul încheie antecontractul de vânzare-cumpărare prin care se obligă să vândă celălalt lot rezultat din dezmembrarea imobilului XX, iar la data de XX/2016 încheie contractul de vânzare-cumpărare pentru lotul respectiv. Pentru această tranzacție, contribuabilul colectează TVA aplicând cota redusă de 5%.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că persoana fizică XX a desfășurat

activitate economică producătoare de venituri cu caracter de continuitate, începând cu anul 2012, când a demarat proceduri și a angajat costuri, respectiv a achiziționat terenurile situate în municipiu XX, str. XX, a făcut investiții pregătitoare începerii activității economice în vedere construirii locuințelor colective situate în mun. XX, str. XX nr. XX, nr. XX, nr. XX, respectiv a achiziționat terenuri și a efectuat alipirea tuturor terenurilor achiziționate, a încheiat actul de dezlipire și actul de partaj voluntar prin care a sistat starea de indiviziune și a primit în atribuire un număr de cinci loturi.

Ulterior, pe un număr de trei loturi, contribuabilul a solicitat Primăriei mun. XX, simultan, emiterea a trei autorizații de construire pentru locuințe colective, imobile pe care imediat după finalizare le-a dezmembrat, a încasat avansuri și le-a înstrăinat.

Totodată, contribuabilul a făcut demersuri și a investit costuri pentru bransarea utilităților (apă, curent, gaz).

Prin urmare, având în vedere activitatea economică începută de petent în anul 2012 și continuată în scopul obținerii de venituri, rezulta că acesta trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA înainte de prima operațiune taxabilă reprezentând încheierea antecontractului nr. XX/2014, deci înainte de data de XX/2014.

In drept, art. 153 alin.(1) lit.a) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.66 alin (2) din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal dat în aplicarea art 153 alin (1), prevede:

„Art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

*(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;”

Norme metodologice:

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

Astfel, având în vedere dispozițiile legale enunțate, susținerea contestatarului potrivit căreia *concluzia organelor de inspecție fiscală de înregistrare în scopuri de TVA a petentului încă anul 2012 nu este însoțită de trimiterea la vreun text legal și nici de motivarea în fapt **se constată a fi neîntemeiată***.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală, rezulta că organele de inspecție fiscală au menționat textul legal aplicabil situației de fapt expuse, respectiv prevederile art.127 alin. (1), (2) și (2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în formă în vigoare începând cu anul 2010, punctul 3 aliniatele (1) - (5) din Normele metodologice date în aplicarea acestui articol, aprobate prin H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă începând cu anul 2010), art. 153 (1) lit. a) pct.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr. 571/

2003 privind Codul fiscal, aprobată prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv textul legal privind obligativitatea înregistrării contribuabilului ca plătitor de TVA.

Cu privire la stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată

In drept, sunt aplicabile prevederile următoare din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile până la data de XX/2015, potrivit cărora:

Art.128 Livrarea de bunuri

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

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.134¹ 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.134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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;";

Începând cu 01.01.2016, conform prevederilor art. 280, art. 281, art. 282 și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

ART. 280 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. 326 alin. (1)",

ART. 281 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 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. 282 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.

ART. 286 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 tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar.

Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata taxei de către persoanele obligate la plata acesteia și intervine la data la care are loc faptul generator.

Pentru livrările de bunuri corporale inclusiv de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care intervine transferul dreptului de a dispune ca și proprietar.

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri/prestări de servicii reprezintă tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori de prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert.

În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a), Comisia fiscală centrală a adoptat Decizia nr. 6/2014 în sensul că: "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 pro-

bă 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 prevederile legale de mai sus și plecând de la faptul că vânzarea imobilelor s-a făcut către persoane fizice, iar contractele de vânzare cumpărare nu au prevederi legate de TVA, rezultă că prețul vânzării include și TVA, iar pentru determinarea valorii acesteia se aplică procedeul sutei mărite.

Conform prevederilor art. 140 din Codul fiscal in forma aplicabila pana la XX/2015:

„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 reduse.

(2[^]1) 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 XX 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 XX 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%;

Norme Metodologice

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.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2[^]1) 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, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2[^]1) 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. (2¹) 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. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”*

Conform prevederilor legale sus menționate, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare reprezentând contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, 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, iar în cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de XX mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe.

De asemenea, potrivit actelor normative sus menționate, se reține că vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul prezintă o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, cel târziu la momentul livrării, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv 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% iar 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%.

La art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere, după cum urmează:

Art.141 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(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 utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*
- 4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum aceasta este stabilită printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării; ”.*

Astfel, se reține că vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri construibile și construcții noi care sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

- prin contractul de vânzare cumpărare nr. XX/2014, petentul a înstrăinat imobilul situat în municipiu XX, str. XX nr. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, nr. Cadastral XX-teren curti constructii intravilan în suprafața de XX mp și la , cu număr cadastral XX -C1-CL în regim XX., la pretul de XX lei. Constructia a fost recepționată în anul 2014, conform certificatului de urbanism pentru dare în folosință și intabulare nr. XX/2014;

- prin contractul de vânzare cumpărare nr. XX/2015, contribuabilul a înstrăinat imobilul situat în municipiu XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, nr. Cadastral XX- teren curti constructii intravilan în suprafața de XX mp și la XX, cu număr cadastral XX compus din construcție locuință în regim XX, la pretul de XX lei. Constructia a fost recepționată în anul 2014, conform certificatului de urbanism pentru dare în folosință și intabulare nr. XX/2014.

Având în vedere faptul că persoana fizică XX s-a înregistrat în scopuri de TVA la data de XX/2015 însă, așa cum s-a arătat în cuprinsul acestei decizii, avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA la începerea activității economice, respectiv anul 2012, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA pentru operațiunile efectuate între data de la care petentul ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA și data la care s-a înregistrat.

Întrucât pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, contribuabilul nu a detinut declarația pe propria răspundere a cumpărătorilor prevăzută la pct. 23 alin. (10) și (11) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil la data efectuării operațiunii, nici la data încheierii antecontractului de vânzare-cumpărare nr.XX/2014, respectiv antecontractului nr.XX/2015 și nici la data contractului de vânzare-cumpărare nr. XX/2014, respectiv nr. XX/2015, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de TVA de 24% asupra bazelor de impozitare în suma de XX lei, respectiv XX lei, colectând TVA în suma de XX lei, respectiv XX lei.

Se reține faptul că petentul a prezentat în timpul inspecției fiscale o declarație pe propria răspundere a cumpărătoarei imobilului situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, declarație autenticată sub nr. XX **la data XX/2016**, și nu înainte de autentificarea antecontractului nr. XX/2015 sau a contractului de vânzare cumpărare nr. XX/2015.

În ceea ce privește TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, se mai reține faptul că din analiza promisiunilor de vânzare cumpărare și a contractelor de vânzare cumpărare încheiate de petent după înregistrarea în scopuri de TVA, rezultă că atât pentru avansul încasat conform antecontractului autenticat sub nr.XX/2015 cât și pentru avansul încasat conform antecontractului autenticat sub nr. XX/2016, contestatarul a emis factura cu cota redusă de 5% fără însă a fi îndeplinită condiția prevăzută la pct. 23 alin.(10) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar din 01.01.2016, condiția prevăzută la pct. 38 alin (5) din HG nr.XX16 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.291 alin 3 lit c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, valabile la data efectuării operațiunii, respectiv faptul că petentul nu a fost în posesia declarației prevăzută în actul menționat mai sus.

Referitor la sustinerea petentului potrivit careia *i se imputa faptul ca nu s-a inregistrat in scopuri de TVA din anul 2012, precizam urmatoarele:*

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. XX/2017, se precizeaza faptul ca “Echipa de inspectie a constatat inceperea activitatii economice inca din anul 2012, nu prin depasirea plafonului, ci prin initierea unei activitati economice”; dealtfel, acest aspect reiese si din considerentele prezentate anterior, in sensul ca intentia dlui XX de a desfasura activitati economice s-a materializat incepand cu anul 2012.

Prin urmare, nu se retine sustinerea petentului maisus mentionata intrucat, pe de o parte, art. 152 alin (1) Cod fiscal (anterior citat), impune in prealabil formularea unei solicitari de scutire in cazul in care se apreciaza ca veniturile ce urmeaza a fi realizate nu vor depasi plafonul legal, si pe de alta parte, tot nu ar fi incident plafonul de scutire intrucat, raportat la valoarea imobilelor ce urmau a fi vandute, petentul trebuia sa realizeze ca va depasi plafonul mentionat prin chiar incheierea primei tranzactii in suma de XX lei, la data autentificarii antecontractului nr. XX/2014.

Referitor la sustinerea contestatarului potrivit careia *sub 65.000 euro, contribuabilul are dreptul de a solicita intrarea in sistemul TVA, iar la momentul depasirii pragului de 65.000 euro contribuabilul are obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA*, se retine ca aceasta prevedere legala se refera la persoanele impozabile care aplica regimul special de scutire, ori, asa cum s-a aratat mai sus, petentul nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire intrucat nu a indeplinit niciuna din conditiile de aplicare a acestui tratament special.

In speta, dl XX, in calitate de persoana impozabila care intentiona sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile (in speta vanzarea de locuinte noi), trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, avand reprezentarea faptului ca va fi depasit plafonul de scutire pentru intreprinderi mici, in speta fiind aplicabile prevederile art 153 alin (1) lit a) pct.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, anterior citate.

De asemenea, prevederile art 152 alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, dispun:

ART. 152 Regimuri speciale

(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 înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153”.

Avand in vedere prevederile legale mai sus citate, se retine ca daca persoana impozabila nu solicita inregistrarea in scopuri de TVA, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente de la data care ar trebui sa fie inregistrata in scopuri de taxa.

Asa cum s-a aratat in prezenta decizie, petentul a desfășurat activitate economică prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile) prin construirea mai multor imobile si respectiv prin vânzarea acestora, activitate considerată continuă din momentul începerii constructiei imobilelor în cauză, rezultând astfel desfășurarea unei activitati economice producatoare de venituri cu caracter de continuitate.

Din analiza antecontractului nr. XX/2014 prin care dl XX se obligă să vândă imobilul situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, înscris în CF nr. XX a loc. XX, la XX, cu nr. Cadastral XX –compus din teren curti constructii intravilan în suprafată de XX mp, si la XX, cu număr cadastral XXcompus din constructia locuintă în regim XX, stabilind un “pret ferm si irevocabil în suma de XX lei”, rezulta ca petentul avea reprezentarea

veniturilor ce urmau a fi realizate înainte de înstrainarea imobilului construit; prin contractul de vânzare cumpărare nr. XX/2014, dl. XX vinde imobilul menționat anterior la prețul stabilit în antecontract.

Astfel, contestatarul avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunoscând faptul că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire de TVA de 65.000 euro, respectiv XX lei, în vigoare în anul 2014, prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerea petentului *în ceea ce privește refuzul aplicării cotei reduse de TVA de 5%, nemulțumirea organului fiscal fiind în legătură cu declarația notarială, precizăm următoarele:*

Potrivit pct. 23 alin (10) din Normele Metodologice de aplicare ale Codului fiscal, anterior citate:

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, autenticată 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%.**

Prin urmare, dispozițiile legale privind data autentificării declarației pe proprie răspundere din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea cotei reduse de 5%, **sunt exprese și limitative, organul fiscal fiind obligat să aplice legea fiscală**, conform prevederilor din Codul de procedură fiscală:

“ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) *Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*”

ART. 13 Interpretarea legii

Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.”

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia *tranzacțiile imobiliare din data de XX/2014 și XX/2015 nu intra în sfera de aplicare a TVA și nu dau naștere niciunei obligații de înregistrare în scopuri de TVA și invocarea Deciziei civile nr. 1424/22.02.2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, precizăm următoarele:*

Exemplul menționat de petent în contestația depusă nu este aplicabil în cazul de față.

Astfel, conform deciziei menționate, în acest caz **este vorba de o tranzacție încheiată în data de 11 mai 2009** “Când era în vigoare numai art. 140 alin. 2¹ din Codul fiscal (introdus prin Legea nr. 200/2008), normele metodologice fiind adoptate ulterior prin HG nr. 1620/2009. Prin acest act normativ, **ulterior tranzacției, s-a prevăzut ca în vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. 2¹ lit c, pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul trebuia să-i furnizeze vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe proprie răspundere, autenticată la notar, din care să rezulte că îndeplinește condițiile legii pentru a justifica aplicarea cotei de TVA de 5%.**

La data efectuării tranzacției (11.05.2009) nu era prevăzută declarația pe proprie răspundere...”

Prin urmare, cauza care a făcut obiectul Deciziei civile nr.XX/2013 este total diferită față de situația analizată, în sensul că s-a pronunțat asupra unei tranzacții imobiliare încheiate în anul 2009 (XX/2009), când legislația care reglementa acest aspect era diferită.

In speta, organele de inspectie fiscala au aplicat cota standard de TVA de 24% asupra bazelor de impozitare in suma de XX lei si XX lei aferente contractelor de vânzare-cumpărare nr.XX/2014 si nr. XX/2015, in conditiile in care declaratiile pe proprie raspundere nu au fost autentificate de catre cumparatori conform prevederilor legale valabile la data incheierii contractelor.

Referitor la sustinerea petentului potrivit careia *unele tranzactii din lista de 14 nu intra in sfera de aplicare a TVA pentru ca nu sunt terenuri construibile, ci drumuri donate Municipiului XX in vederea respectarii regulilor urbanistice de asigurare a accesului*, se retin urmatoarele:

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala, la capitolul V Alte constatări, pct. I, organele de inspectie fiscală au precizat faptul ca **nu** au inclus în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugată urmatoarele tranzactii imobiliare :

1. Contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. XX/2014 la SPN XX si XX, prin care dl. XX vinde o cota de 5% de teren arabil cu destinatia drum în suprafată de XX mp dobândit prin cumparare ca bun propriu conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. XX/2012 si respectiv dezlipire si partaj voluntar autentificat sub nr. XX/2012;

2. Contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr.XX/2014 la SPN XX si XX , prin care dl. XX vinde cota de XX -a parte indiviza din terenul situat în intravilanul mun. XX, CF XX a loc. XX, la XX cu număr cadastral XX- teren arabil în suprafată de XX mp (destinatia drum);

3. Contract de donatie autentificat sub nr. XX/2016 la SPN XX si XX , prin care dl. XX donează cota de XX-a parte indiviză din terenul situat în intravilanul mun. XX, CF XX a loc. XX, la XX cu număr cadastral XX-teren arabil intravilan în suprafată de XX mp (destinatia drum);

4. Contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. XX/2016 la SPN XX si XX , prin care dl. XX vinde cota de XX -a parte indiviză din terenul situat în intravilanul mun. XX, CF XX a loc. XX, la XX cu număr cadastral XX teren arabil intravilan în suprafată de XX mp (destinatia drum) ;

5. Contract de donatie autentificat sub nr. XX/2016 la SPN XX si XX , prin care dl. XX donează cota de XX-a parte indiviză din terenul situat în intravilanul mun. XX, CF XX a loc. XX, la XX cu număr cadastral XX teren arabil intravilan în suprafată de XX mp (destinatia drum);

6. Conventie civilă autentificată sub nr. XX/2014 la BN XX, prin care XX în calitate de coproprietar constituie asupra lotului de teren cu nr. Cadastral XX, în suprafată de XX mp, în favoarea SC XX SRL, un drept de uz si un drept de servitute de trecere pentru instalare întreținere si exploatare conductă de gaze naturale;

7. Conventie civilă autentificată sub nr. XX/2014 la BN XX, prin care XX în calitate de coproprietar constituie asupra lotului de teren cu nr. Cadastral XX în suprafată de XX mp, în favoarea SC XX, un drept de uz si un drept de servitute de trecere pentru instalare întreținere si exploatare conductă de gaze naturale.

Referitor la aceste operatiuni, se retine concluzia organelor de inspectie fiscala: *“Toate aceste 7 (sapte) tranzactii imobiliare care au avut ca obiect cote de teren cu destinatia drum, deci terenuri neconstruibile, se încadrează în scutiile de taxă prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, valabile până in 2015 si cele prevazute de art. 292, alin (2), lit. f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, valabile începand cu 01.01.2016.”*

Astfel, **sustinerea contestatarului de mai sus se constata a fi neintemeiata** .

Referitor la sustinerea petentului potrivit careia *activitati de natura celor individualizate de inspectorii fiscali: achizitii terenuri, alipiri, dezlipiri, parcelari, nu au relevanta fiscala si nu conduc prin ele in se la concluzia ca s-ar desfasura o activitate economica*, se retin urmatoarele:

Pct 3 alin. 4 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare, date în aplicarea art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

„(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.”

În speta, in cazul persoanei fizice XX, se retine ca acesta a achizitionat terenurile situate în Mun XX, str. XX prin contractele autentificate sub nr. XX/2012 si sub nr. XX/2012, apoi a initiat demersuri in vederea inceperii activității economice de construire a locuintelor colective situate în mun. XX, str. XX nr. XX, nr. XX si nr. XX, respectiv a facut alipirea tuturor terenurilor achizitionate prin actul de alipire autentificat sub nr. XX/2012, a încheiat actul de dezlipire si actul de partaj voluntar autentificat sub nr. XX/2012 prin care a sistat starea de indiviziune si a primit în atribuire un număr de cinci loturi. Ulterior, pe un număr de trei loturi, contribuabilul a solicitat simultan Primăriei Municipiului XX, emiterea a trei autorizatii de construire pentru locuinte colective, imobile pe care imediat dupa finalizare le-a dezmembrat, a încasat avansuri si le-a înstrăinat. Totodata, contribuabilul a facut demersuri si a investit costuri pentru bransarea utilităților, respectiv bransare la apă, curent, gaz.

Asa cum se reglementeaza prin prevederile pct.3(4) din HG nr.44/2004 dat in aplicarea art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, toate aceste operatiuni reprezintă elemente obiective, respectiv angajarea de costuri și efectuarea de investiții care dovedesc initierea unei activități si au relevanță fiscală privind stabilirea desfășurării unei activități economice, astfel ca afirmatia contestatarului *ca a efectuat activități care nu intra în sfera de aplicabilitate a TVA ci reprezintă simple acte de gestiune ale bunurilor aflate în patrimoniul personal* este nefondata.

Referitor la invocarea de catre contestatar a *patrimoniului de afectatiune*, se retin dispozitiile art.31 alin. (3) din Codul Civil republicat:

“ART. 31 Patrimoniul. Mase patrimoniale și patrimoniul de afectatiune

(1) Patrimoniile de afectatiune sunt masele patrimoniale fiduciare, constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimoniul determinate potrivit legii.”

Astfel, se retine ca Noul Cod Civil, care a intrat in vigoare in anul 2010, a introdus distinctia clara intre patrimoniul personal si patrimoniul de afectatiune al afacerii, ultimul cuprinzand bunurile alocate pentru desfasurarea activitatii economice.

Totodata, precizam faptul ca potrivit art.32 din Codul civil, transferul unui bun din patrimoniul personal in patrimoniul afectat exploatarii unei activitati autorizate, reprezinta un transfer intrapatrimonial, titularul patrimoniului fiind, in fapt, aceeasi persoana.

Transferul drepturilor si obligatiilor dintr-o masa patrimoniala in alta nu constituie

o instrainare; prin urmare, persoana fizica, indiferent daca are un bun in asa numitul patrimoniu personal sau in cel afectat exercitarii unei activitati autorizate, nu instraineaza bunul in momentul in care transfera acel bun intre fractiunile sale de patrimoniu.

Asadar, patrimoniul este unitar dar este divizibil, in sensul ca se fragmenteaza in mai multe mase patrimoniale, intelese ca universalitati juridice. Divizarea patrimoniului este justificata de ideea unui scop si de activitatea afectata acelui scop si, pe cale de consecinta, exista drepturi si obligatii afectate acelei activitati si acelui scop. Astfel, vorbim de diviziunea patrimoniului si de afectatiunea patrimoniului. Afectatiunea este scopul divizarii si, ca urmare, sunt doua perspective diferite asupra aceluasi fenomen, nefiind nicio disjunctie intre cele doua idei.

O fragmentare a patrimoniului inseamna o segmentare sau o fractionare a sa in mai multe mase patrimoniale distincte, a caror fuziune (sau, mai bine zis, confuziune) este oprita in perioada existentei valabile a fractiunii patrimoniale respective. Aceasta fragmentare se realizeaza prin diviziuni ale patrimoniului, operate **fie voluntar** de titularul, fie in urma dobandirii statutului de profesionist, fie prin aplicarea unor dispozitii legale imperative care opresc confuziunea intr-patrimoniala.

In speta, contestatorul a **divizat voluntar** patrimoniul personal, afectand activitatii de construire a unor bunuri imobile, scopul divizarii fiind acela de instrainare a produsului finit, respectiv vanzarea apartamentelor care au facut obiectul contractelor de vanzare-cumparare analizate de echipa de inspectie fiscala.

Sustinerea contestatarului potrivit careia *tranzactiile aferente imobilului duplex situat in municipiu XX, str. XX nr. XX, sunt pure tranzactii ale unor bunuri din patrimoniul personal*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, avand in vedere urmatoarele:

- imobilul (duplex) situat în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, a fost finalizat la data de XX/2014 conform actului de dare în folosintă nr. XX eliberat de Primaria mun. XX, a fost dezmembrat în 2 loturi si în perioada imediat următoare, respectiv la data de XX/2014, prin antecontractul autentificat sub nr. XX petentul a vandut unul din cele doua loturi.

Totodata, prin nota explicativa data în timpul inspectiei fiscale, petentul precizeaza faptul ca:

"Obtinerea simultan a autorizatiilor de construire pe toate cele 3 (trei) parcele nu a generat costuri suplimentare foarte mari tinand cont de autorizarea aceluasi proiect, si ideea că dacă as fi scos celelalte 2 (doua) parcele de vânzare, m-am gândit că voi obtine un pret mai bun de la potentialii clienti".

„In cazul în care as fi intentionat pe viitor să vând cele doua parcele, de asemenea aveam sanse mai mari să le înstrăinez dacă erau trase utilitățile.”

Prin urmare, la momentul solicitarii autorizatiilor de construire exista intentia de vanzare, fapt recunoscut de petent prin nota explicativă.

In ceea ce priveste afirmatia contestatarului privind *“relocarea parintilor din XX in XX”*, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala precizeaza ca pe parcursul inspectiei fiscale, nu au fost puse la dispozitie documente justificative din care să rezulte că scopul/intentia construirii imobilului din str. XX nr. XX a fost relocarea părintilor din XX în XX. Elementul subiectiv poate fi dovedit doar pe baza probelor unor elemente de fapt (obiective), elemente care nu au fost oferite de către contribuabil decât la nivel afirmativ. Faptul construirii imobilului nu poate reprezenta un element obiectiv care să dovedească aspectul subiectiv (scopul) motivat de relocare. Mai mult, contribuabilul a solicitat simultan trei autorizatii de construire,

toate pentru construirea a trei duplex-uri pe aceeași stradă (XX), aspect care denotă faptul că nu era vorba despre o simplă relocare a părinților.

Referitor la susținerea petentului potrivit careia a prezentat organelor de inspecție fiscală o declarație notarială și s-a solicitat audierea părinților, se rețin următoarele:

Conform art. 89 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil:

“(1) Stabilirea sau schimbarea domiciliului se face cu respectarea dispozițiilor legii speciale.

(2) Stabilirea sau schimbarea domiciliului nu operează decât atunci când cel care ocupă sau se mută într-un anumit loc a făcut-o cu intenția de a avea acolo locuința principală.

(3) Dovada intenției rezultă din declarațiile persoanei făcute la organele administrative competente să opereze stabilirea sau schimbarea domiciliului, iar în lipsa acestor declarații, din orice alte împrejurări de fapt.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta că declarația autenticată sub nr. XX/2016 a fost dată în fața unui notar public care nu are calitatea de organ administrativ competent.

În cauză, se reține faptul că petentul nu a făcut dovada că deus vreo declarație la organele administrative competente în stabilirea domiciliului și nu a dovedit nici o altă împrejurare de fapt care să ateste intenția relocării.

Mai mult, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează că, conform aplicației FISCNET- ANAF, dl. XX, tatăl petentului, figurează cu același domiciliu ca cel al dlui XX, respectiv în mun. XX, str. XX nr. XX, jud. XX, având aceeași dată de emiteră a cărții de identitate și anume data de XX/2015.

Astfel, în baza documentelor prezentate de petent și a informațiilor din baza de date a ANAF, se reține faptul că doar imobilul din mun. XX, str. XX nr. XX, unde membrii familiei și-au stabilit domiciliul, a fost construit și utilizat în scop personal.

În drept, sunt incidente și prevederile:

-art. 31 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, valabil în anul 2014:

ART. 31 Domiciliul fiscal

(1) În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:

a) pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu;

b) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, sediul activității sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală;

(2) Prin adresa unde locuiesc efectiv, în sensul alin. (1) lit. a), se înțelege adresa locuinței pe care o persoană o folosește în mod continuu peste 183 de zile într-un an calendaristic, întreruperile de scurtă durată nefiind luate în considerare. Dacă șederea are un scop exclusiv de vizită, concediu, tratament sau alte scopuri particulare asemănătoare și nu depășește perioada unui an, nu se consideră adresa unde locuiesc efectiv.

(3) În situația în care domiciliul fiscal nu se poate stabili potrivit alin. (1) lit. c) și d), domiciliul fiscal este locul în care se află majoritatea activelor.

(3¹) Domiciliul fiscal definit potrivit alin. (1) ori (3) se înregistrează la organul fiscal în toate cazurile în care acesta este diferit de domiciliul sau de sediul social prin depunerea unei cereri de modificare a domiciliului fiscal, însoțită de acte doveditoare

ale informațiilor cuprinse în aceasta.

(3²) Cererea se depune la organul fiscal în a cărui rază teritorială urmează a se stabili domiciliul fiscal. Cererea se soluționează de organul fiscal, în termen de 15 zile lucrătoare de la data depunerii acesteia, prin emiterea deciziei de modificare a domiciliului fiscal care se comunică contribuabilului potrivit art. 44.

(3³) Organul fiscal emite din oficiu decizia de modificare a domiciliului fiscal ori de câte ori constată că domiciliul fiscal este diferit de domiciliul sau sediul social, iar contribuabilul nu a depus cerere de modificare a domiciliului fiscal.

(3⁴) Data schimbării domiciliului fiscal este data comunicării deciziei de modificare a domiciliului fiscal.

(4) În cazul celorlalte creanțe fiscale ale bugetului general consolidat, prin domiciliu fiscal se înțelege domiciliul reglementat potrivit dreptului comun sau sediul social înregistrat potrivit legii.”

- **pct. 31.1 și 31.2 din HG nr.1050/2004** privind Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“31.1. Domiciliul fiscal se înregistrează la organul fiscal în toate cazurile în care acesta este diferit de domiciliul sau de sediul social.

31.2. Înregistrarea domiciliului fiscal, pentru persoanele fizice, se face prin depunerea unei cereri de înregistrare a domiciliului fiscal, însoțită, după caz, de următoarele documente:

a) copie de pe actul care face dovada titlului în temeiul căruia, potrivit legii, persoana deține spațiul destinat domiciliului fiscal (calitatea de proprietar, chiriaș, uzufructuar și altele asemenea);

b) copie de pe actul de identitate în care a fost înscrisă, potrivit legii speciale, mențiunea de stabilire a domiciliului și a reședinței la care se solicită înregistrarea domiciliului fiscal.”

-**Cap.IV Domiciliul și reședința din OUG nr.97/2005** privind evidenta, domiciliul, reședința și actele de identitate ale cetățenilor români, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“Art. 26

(1) Cetățenii români au dreptul să își stabilească sau să își schimbe, în mod liber, domiciliul ori reședința, cu excepția cazurilor expres prevăzute de lege.

(2) Cetățenii români nu pot avea în același timp decât un singur domiciliu și/sau o singură reședință. În cazul în care aceștia dețin mai multe locuințe, își pot stabili domiciliul sau reședința în oricare dintre ele.”

Art. 27

(1) Domiciliul persoanei fizice este acolo unde aceasta declară că are locuința principală”

Art.30

Reședința este acolo unde persoana fizică declară că are locuința secundară, alta decât cea de domiciliu.”

Coroborand prevederile legale mai sus enumerate, și având în vedere faptul că atât dl. XX cât și tatal acestuia (dl.XX) figurează cu domiciliul la adresa din mun XX, str. XX nr. XX, jud. XX, se retine ca în mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca locuinta din str. XX nr. XX jud. XX, a fost construită în scopul vânzării și face parte din activitatea economică de înstrăinări imobile din patrimoniul afacerii desfășurată de petent, în scopul obținerii de venituri.

Astfel, susținerea contestatarului se constata a fi neintemeiată.

Argumentul contestatarului potrivit căruia a respectat regula de “un an, o tranzacție” prevăzută de Codul fiscal la definirea caracterului de continuitate al unei tranzacții imobiliare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în

vedere prevederile pct. 3 alin. 4 si alin. 5 din Normele metodologice date în aplicarea art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare aprobate prin H.G. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare:

“(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

*(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, **dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional.** Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.”*

In speta, se retine ca organele de inspectie au stabilit ca petentul a desfasurat activitate de constructie a unor bunuri imobile, pe care ulterior le-a vandut.

Referitor la TVA deductibila

Din verificarea evidentei contabile, echipa de inspectie fiscală a constatat ca persoana impozabila verificata a înregistrat TVA deductibilă în suma de XX lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii taxabile cu cota de 24% pentru perioada anterioară datei de XX/2015, si cu cota de 20% începând cu 01.01.2016

Din raportul de inspectie fiscala, se retin urmatoarele :

- contribuabilul nu a pus la dispozitie niciun document aferent achizitiei de bunuri si/sau prestări de servicii, respectiv facturi fiscale, bonuri fiscale, chitante, contracte prestări servicii, situatii de lucrări, note de receptie, bonuri de consum si alte documente similare privind constructia imobilelor înstrainate prin contractele de vanzare cumparare autentificate sub nr. XX/2014 si sub nr. XX/2015, desi acestea au fost solicitate in mod expres de organele de inspectie fiscala prin adresa nr.XX/2016.
- conform cartilor tehnice prezentate de contribuabil, rezultă faptul că imobilele au fost construite in regie proprie.
- contribuabilul a prezentat contracte de prestări sevicii cu urmatoarele firme: SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL, SC XX SRL si cu SC XX SRL, însoțite de facturi si situatii de lucrări.

Astfel, ca urmare a solicitării echipei de inspectie fiscală, contribuabilul nu a prezentat toate documentele solicitate, respectiv :

- note de receptie pentru fiecare factură aferentă materialelor de constructie achizitionate în perioada XX/2015–XX/2016 si bonuri de consum pentru materialele de constructie achizitionate, întocmite la data dării în consum;
- situatii de lucrări din care să rezulte faptul că materialele de constructie achizitionate în perioada XX/2015–XX/2016 au fost încorporate în imobilele construite si înstrăinate prin contractele de vanzare cumparare autentificate sub nr. XX/2015, nr. XX/2015, nr.

XX/2016 si sub nr. XX/2016;

- situatii de lucrări cu materialele de constructii utilizate în realizarea lucrărilor prevazute la anexa nr. X la contractul de prestări servicii nr. XX/2015 încheiat cu SC XX SRL firma unde dl. XX are calitatea de administrator.

Prin urmare, din suma totală de XX lei declarată de contribuabil în deconturile de TVA, echipa de inspectie fiscala a acordat drept de deducere pentru TVA în suma de XX lei aferentă facturilor si bonurilor care au avut la bază contracte de prestări servicii însoțite de situatii de lucrări.

Prin contestatia depusa, inclusiv completarea inregistrata sub nr. XX/2017, petentul sustine ca legislatia in vigoare in perioada verificata nu impunea obligativitatea întocmirii unor situatii de lucrari, note de receptii, bonuri de consum sau alte documente suplimentare, si invoca prevederile din Legea contabilității nr.82/1991, Ordinul nr.3512/2008 si Ordinul nr. 2634/2015.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

Potrivit raportului de inspectie fiscala, pentru perioada XX/2015 – XX/2016 cand au fost depuse deconturi de TVA, petentul nu îndeplinea la data inspectiei fiscale formalitățile necesare pentru deducerea TVA în suma de XX lei (XX lei – XX lei) reprezentând taxa pe valoare adaugată aferentă achizițiilor de materiale de constructie în perioada mai sus mentionată, pentru care nu au fost prezentate note de receptie, bonuri de consum, situatii de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare vizate de personal calificat (diriginte de santier, expert tehnic atestat) si acceptate de dl.XX, pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate si din care să reiasă că materialele achizitionate au fost încorporate în imobilele construite.

Avand in vedere acest aspect, organele de inspectie fiscala au întocmit adresa nr. XX/2016 comunicată contribuabilului la data de XX/2016 sub semnatură, prin care au solicitat acestuia documente justificative în vederea acordarii dreptului de deducere pentru TVA, atat pentru perioada anterioara inregistrarii în scopuri de TVA, XX/2012-XX/2015, cat si pentru perioada XX/2015-XX/2016.

Din documentele prezentate de petent ca urmare a solicitarii, echipa de inspectie fiscala a acordat drept de deducere pentru TVA în suma de XX lei, reprezentand cota de XX din TVA nededusă de contribuabil aferentă facturilor reprezentând investitiile efectuate de contribuabil privind bransamentul/racordarea utilităților si pentru care contribuabilul are drept de deducere (acestea reprezentând cheltuieli efectuate înainte de data înregistrarii în scopuri de TVA, respectiv înainte de data de XX/2015 pentru imobilul din str. XX nr. XX), tinandu-se cont, contrar sustinerilor petentului, de Hotarârea CEJ din data de 09.07.2015 în cauza C – 183/14, fapt care rezultă din constatările cuprinse în raportul de inspectie fiscala, luat la cunostiintă de către contribuabil.

Se retine faptul ca petentul nu a prezentat alte documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere TVA nici in timpul inspectiei fiscale si nici la dosarul contestatiei.

In drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. 1 si 2 lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare :

"Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a)operatiuni taxabile”.

"Art. 146 Conditii 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 detină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. [...]"

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

"Norme metodologice:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ 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 contină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal".

Din prevederile legale mai sus menționate, se reține ca orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, pentru exercitarea acestui drept **persoana impozabilă având obligația să facă dovada realității operațiunilor** și să detină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate la art.155 alin. (5) din Codul fiscal.

Totodată, deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, respectiv exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii.

Legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Deasemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din**

punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale, iar **simplicia achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie in mod obligatoriu si o prezumtie a utilizarii in scop economic sau in folosul operatiunilor taxabile a bunului/ serviciului achizitionat.**

Referitor la invocarea de catre petent a anumitor paragrafe din Hotărârea C.J.U.E. din data de 09.07.2015 în Cauza C-183/14 Salomie si Oltean si la Directiva 2006/112/CE, din continutul raportului de inspectie fiscala, se retine ca echipa de control a tinut cont de Hotărârea CJUE amintita, in sensul ca:

“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 discutie în litigiul principal, unei reglementări nationale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri si servicii utilizate în cadrul operatiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxa pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operatiuni, si aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată si nu a fost depus decontul taxei datorate”.

Mai mult, prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei “serviciul să fie prestat” implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

Potrivit prevederilor art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, valabil la data inspectiei:

“ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

se retine ca persoana contestatoare are sarcina de a dovedi cu documente ca serviciile au fost prestate efectiv si ca sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, indeplinind astfel conditiile de deductibilitate prevazute de art.145 si art. 146 din Codul fiscal.

Obligatia prezentarii de dovezi obiective pentru demonstrarea realitatii operatiunii pentru care se exercita dreptul la deducere, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Pentru a beneficia de deductibilitate, serviciile nu trebuie să figureze numai generic înscrise în facturi fiscale, ci să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării lor cu documente valabil întocmite, respectiv contracte încheiate cu prestatorii, însoțite de situatii de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru sau de activitate, care sa ateste ca respectivele servicii servesc operatiunilor taxabile desfășurate de beneficiarul lor.

Avand in vedere caracteristicile particulare care diferentiaza serviciile de produse, in principal, intangibilitatea serviciilor si imposibilitatea prefigurarii lor cat mai fidele si cat mai exacte, precum si varietatea acestora, au determinat impunerea unor masuri legale

expresie pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, astfel ca simpla detinere a unei facturi nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura primita. Contribuabilul trebuie sa justifice cu documente prestarea efectiva a serviciilor de catre prestator, iar achizitionarea serviciilor efectiv prestate trebuie sa fie destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile si, totodata, factura detinuta trebuie sa cuprinda toate informatiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscala.

Potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, se recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (par.26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (par. 29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/1998 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C 268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI-a (in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective privind exercitarea dreptului de deducere.

Totodata, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala se retine invocarea de catre organele de inspectie a prevederilor art. 301 alin (2) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015:

“(2) În situatia în care nu sunt îndeplinite conditiile si formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste conditii si formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescriptie prevăzut în Codul de procedură fiscală. (...)”

Referitor la sustinerea petentului potrivit careia *inspectorii fiscali nu au competente legale si profesionale de a interpreta si aplica prevederile Legii nr.10/1995 privind calitatea în constructii, precizam urmatoarele:*

-conform mentiunilor din raportul de inspectie fiscala, se retine faptul ca imobilele au fost construite în regie proprie;

-conform referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, echipa de inspectie precizeaza ca a facut referire, printre altele, la documente specifice desfasurarii activitatii de construire, documente care sunt nominalizate de legislatia specifica, cum este si Legea nr.10/1995 privind calitatea în constructii,

-acest fapt nu semnifica o *atribuire de competenta*, avand in vedere ca Legea nr. 571/2003 si Legea nr. 10/1995 sunt **dispozitii legale cu continut diferit, dar care nu se exclud ci se completeaza.**

In drept, sunt incidente prevederile art. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedura fiscala:

ART. 2 Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală

(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

Referitor la aprecierea petentului potrivit careia *mențiunile de la rubrica “Alte constatari” exced cadrul inspectiei fiscale si solicitarea de inlaturare a lor, precizam ca nu intra in competenta organelor de solutionare “inlaturarea” constatarilor organelor de inspectie consemnate in raportul de inspectie.*

In drept, referitor la competenta organelor de solutionare, se retin prevederile art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura Fiscala:

“ART. 272 Organul competent

(1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

coroborat cu dispozitiile pct.5.1 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 374XX15 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015:

5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”

In speta, se retine ca actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat îl reprezinta decizia de impunere, iar precizarile continute in raportul de inspectie fiscala la capitolul V “Alte constatari” nu se regasesc si in Decizia de impunere nr. XX/2016, motiv pentru care organul de solutionare nu se poate pronunta cu privire la aceasta solicitare a petentului.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, precum și faptul că petentul nu aduce argumente de fapt și de drept sau documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se retine ca în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA in suma de XX lei si au colectat suplimentar TVA in suma de XX lei.

Drept urmare, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de contribuabilul XX împotriva Deciziei de impunere nr. XX/2016 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. XX/2016, în ceea ce privește suma de XX lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.**

In drept, se aplica prevederile art. 276 alin. (1) si art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“ART. 276 Solutionarea contestatiei

(1) În solutionarea contestatiei organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport cu sustinerile părților, cu dispozitiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării.

Art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă. coroborat cu dispozițiile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 374XX15 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neintemeiata**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Referitor la susținerea petentului potrivit careia penalitățile de nedeclarare au fost în mod greșit aplicate, precizăm următoarele:

In drept, sunt aplicabile prevederile art.181 și art. 352 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil /plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(3) Dispozițiile art. 181 sunt aplicabile creanțelor fiscale născute după data de 1 ianuarie 2016.”

Conform prevederilor legale citate, penalitatea de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi se calculează pentru creanțele fiscale născute după data de 01.01.2016, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

În cazul de față, atât în raportul de inspecție (pag. 105) cât și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de control menționează faptul că suma de XX lei reprezintă:

-XX lei creanța fiscală aferentă trim.IV 2015 cu termen de declarare și de plată la data de XX/2016;

-XX lei creanța fiscală aferentă lunii februarie 2016 cu termen de declarare și de plată la data de XX/2016.

Prin urmare, se reține că atât suma de XX lei cât și suma de XX lei sunt creanțe născute după data de XX/2016.

Astfel, având în vedere faptul că pentru debitul stabilit suplimentar reprezentând TVA în suma de XX lei, Decizia de impunere nr. XX/2016 va fi respinsă ca neintemeiată, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, **rezultă că și pentru capătul de cerere privind penalități de nedeclarare în suma de XX lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar în suma de XX lei, Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. XX/2017 va fi respinsă ca neintemeiată.**

Referitor la susținerea petentului formulată prin adresa de completare a contestației înregistrată sub nr. XX/2017 potrivit careia A.J.F.P. Brașov, prin Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, a stabilit că pentru activitatea imobiliară

desfasurata, trebuia ca persoana fizică să fi fost înregistrată la Registrul Comerțului (deci să fi deținut un cod de înregistrare fiscală care presupunea ca cererea de eliberare a codului de TVA să se fi făcut prin depunerea unui alt tip de cerere, respectiv cod 070, care se completează cu cod de înregistrare fiscală, și nu 020, care se completează cu cod numeric personal) și astfel să fi avut un alt tip de formă de organizare, precizăm următoarele:

In speta, se retine ca petentul nu a facut obiectul inspectiei fiscale din punctul de vedere al impozitului pe venit, fapt care reiese din continutul raportului de inspectie fiscala (pag. 84), Capitolul IV Constatari privind impozitul pe venit, unde, referitor la acest capat de cerere, se precizeaza “Nu este cazul”.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de către contribuabilul XX împotriva:

-Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. XX/2016, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de XX lei,

-Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. XX/2017, prin care s-au stabilit de plata penalitati de nedeclarare in suma de XX lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brasov, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. (11) din Legea nr. 554/2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL