

DECIZIA NR. 2477/1/2017
privind soluționarea contestației formulate de
X din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.F.P. X sub nr. 18515/2013
și reînregistrată la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 25431/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată, de dl X CNPX domiciliat în mun. X, str. Pinului nr. 7, jud. X, prin adresa înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 2477/2016, cu privire la soluția pronunțată pe latura penală de către Ministerul Public- Parchetul de pe lângă Tribunalul X și la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației.

Contestația înregistrată la D.G.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 3750/2013 și la D.G.F.P. X- Serviciul de Soluționare Contestații cu nr. 18515/2013, formulată împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/28.02.2013*, a fost soluționată prin Decizia nr. X/05.06.2013, prin care s-a dispus respingerea contestației pentru suma totală de X lei și suspendarea soluționării contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală pentru suma totală de X lei, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Având în vedere cele precizate mai sus, obiectul reluării îl constituie doar suma totală de **X lei**, din care X lei TVA, X lei majorări de întârziere TVA și X lei penalități TVA, stabiliți suplimentar de plată prin *Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/28.02.2013* contestată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport cu data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere nr. X/28.02.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2013, respectiv data de **05.03.2013**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la D.G.F.P. X, respectiv data de **04.04.2013**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată de dl X și prezintă semnătura acestuia în original.

La dosarul contestației se află anexată Ordonanța Prim procurorului din 16.05.2016 (rămasă definitivă întrucât împotriva ei nu s-a formulat plângere la Tribunalul X) și Ordonanța Procurorului din 23.03.2016, date în dosarul X/P/2013.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 277, alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 10.2 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de dl X din mun. X, jud. X.

I. Prin contestația formulată, dl X din mun. X, jud. X, solicită anularea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/28.02.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2013, acte emise de către D.G.F.P. X– Activitatea de Inspecție Fiscală.

În susținerea contestației petenta afirmă că împreună cu soția sa și cu MT și soția acestuia, a construit un număr de 16 apartamente, situate la mansarda blocului de pe strada

Henri Coandă nr. 55 pe care le-a înstrăinat către diverse persoane fizice, încheind cu acestea atât promisiuni de vânzare cumpărare, contracte de vânzare cumpărare, precum și acte de partaj voluntar în vederea ieșirii din indiviziune.

Referitor la reîncadrarea de către organul de inspecție fiscală a formei tranzacțiilor efectuate și determinarea bazei de impunere prin estimare petenta susține că operațiunea este netemeinică și nelegală, deoarece nu s-a stabilit prețul de piață al bunurilor prevăzut la art. 67 alin (2) din OG 92/2003 prin niciuna dintre metodele prevăzute de lege, organele de control apelând la o procedură proprie, în sensul că s-a estimat prețul de vânzare a cotelor părți înscrise în actele de partaj în funcție de prețul de vânzare și suprafața utilă înscrisă în promisiunile și antecontractele de vânzare-cumpărare.

În ceea ce privește aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind reîncadrarea tranzacțiilor, contribuabilul susține că nu și-a exercitat dreptul de deducere al TVA aferentă materialelor de construcții sau manoperei prestate pentru edificarea apartamentelor, astfel că organele de control au aplicat prevederile acestui articol în mod nelegal.

Petenta consideră că, în conformitate cu prevederile art. 137, ali. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală trebuiau să aplice TVA la sumele încasate de la cumpărători, așa cum erau înscrise în contractele de vânzare- cumpărare și în actele de partaj voluntar, chiar dacă pentru ieșirea din indiviziune cu privire la unele apartamente nu a primit niciun fel de sultă.

În ceea ce privește promisiunile de vânzare- cumpărare pentru apartamentele M12, M13 (de pe str. Henri Coandă) dl X susține că au fost reziliate și sumele restituite iar în ceea ce privește colectarea TVA pentru promisiunea de vânzare- cumpărare apartament M3 (de pe str. Henri Coandă), contestatorul afirmă că nu s-a transferat dreptul de proprietate astfel că nu se justifică colectarea TVA.

La contestație a fost anexat un Raport de Expertiză Contabilă. Deși contestatorul precizează că atașează la contestație Actele de reziliere a promisiunilor de vânzare- cumpărare pentru apartamentele M12 și M13, aceste documente nu se regăsesc la dosarul contestației.

II. Prin Decizia de impunere nr. X/28.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina d-lui X **TVA în sumă totală de X lei**, perioada supusă verificării fiind 01.01.2009-28.02.2013 pentru care au calculat **dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei**. Tot prin această decizie, a fost stabilit suplimentar impozit pe venit pentru perioada 01.01.2007- 31.12.2013 în sumă de X lei, pentru care au calculat dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei.

Referitor la sumele suplimentare stabilite prin *Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale nr. X/28.02.2013*, pentru care s-a suspendat soluționarea prin Decizia nr. 102/05.06.2013 și care fac obiectul prezentei Decizii, respectiv TVA în sumă de X lei pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, organele de control precizează următoarele:

Persoanele fizice X și X Mihaela (soț și soție) au construit împreună cu alte persoane fizice un număr de 16 apartamente situate în mun. X, str. Henri Coandă, nr. 55, pe care le-au înstrăinat către diverse persoane fizice astfel:

- Prin 7 contracte de vânzare-cumpărare cotele de 1/40 părți indivize din întreg dreptul de proprietate asupra imobilelor de către X și soția, și prin 8 contracte de vânzare-cumpărare cotele de 1/40 părți indivize de către X și soția;
- Un apartament prin promisiunea sinalagmatică de vânzare- cumpărare;
- Prin 15 acte de partaj voluntar cotele de 19/40 părți indivize din întreg dreptul de proprietate asupra imobilelor de către X și soția și cotele de 20/40 părți indivize de către MT și soția.

Având în vedere faptul că apartamentele care au făcut obiectul actelor de partaj au fost edificate și deținute în coproprietate de fam. X și nicidecum bunuri comune cu ceilalți copartajanți (viitori cumpărători), și faptul că prin actele de partaj a fost transferată proprietatea

asupra imobilelor, organele de control au considerat că întocmirea actelor de partaj este în fapt o „mascare” a tranzacțiilor în scopul diminuării bazei impozabile și în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la reîncadrarea formei tranzacțiilor (partajelor) acestor 16 apartamente.

Astfel, întrucât în actele de partaj nu sunt menționate prețurile de tranzacționare, în conformitate cu prevederile art. 67 alin. (1) și (2) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție au determinat prețul prin estimare, în funcție de prețul de vânzare și suprafața utilă înscrise în antecontractele de vânzare-cumpărare și în promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare, fiind incidente prevederile art. 126, alin. (1) și art. 128, alin. (1), (2) și (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal. TVA colectată pentru cele 16 apartamente edificate în mun. X, str. Henri Coandă, nr. 55, este în sumă de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă, pentru vânzarile apartamentelor edificate la mansarda blocului de pe strada Henri Coandă nr. 55, din mun. X, persoana fizică X datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de X și accesoriile aferente (dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei), în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și a fost înregistrat din oficiu ca plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2009.

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/28.02.2013, în perioada 2008 - 2009, dl X și soția au construit împreună cu alte persoane un număr de 24 de apartamente pe care le-au înstrăinat către diverse persoane fizice, organele de control concluzionând că aceste nu au fost construite în vederea utilizării în scopuri personale și că tranzacțiile nu au caracter ocazional, astfel că persoana fizică a desfășurat de o manieră independentă activitate în domeniul exploatarei bunurilor corporale imobile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care dobândește calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA.

Deoarece la data de 30.11.2008 persoana impozabilă a realizat o cifră de afaceri în sumă de X lei, fiind depășit plafonul de scutire de TVA, **de 35.000 euro (119.000 lei)** prevăzut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă X și soția avea obligația depunerii cererii de înregistrare ca plătitor de TVA până la data de 10.12.2008, devenind astfel persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA din 01.01.2009.

Persoana fizică verificată nu face nicio mențiune în contestația depusă la calitatea sa de persoană impozabilă și la data înregistrării în scopuri de TVA, dar aceste aspecte au fost analizate de organul de soluționare inițial prin Decizia X/05.06.2013 și de organele de cercetare ca urmare a atacării acesteia în Instanță, soluțiile date atât de Tribunalul X prin Sentința 1020/2015 cât și de Curtea de Apel X prin Decizia X/2015 fiind în sensul că persoana fizică poate fi considerată un profesionist din domeniul imobiliar și nu sunt sesizate deficiențe privind modul de stabilire de către organul fiscal a datei de la care persoana impozabilă ar fi fost obligată să se înregistreze în scopuri de TVA.

Astfel, prin Decizia nr. X/04.11.2015 a Curții de Apel X, anexată la dosarul contestației, Instanța reține că „este în afara oricărui dubiu faptul că prevederile legale existente în materia TVA în perioada de referință erau suficiente pentru a configura caracterul de persoană impozabilă a unui profesionist din domeniul imobiliar. Pe de altă parte, anvergura operațiunilor derulate și perioada în care au fost derulate conduce la concluzia neechivocă potrivit căreia reclamantul poate fi considerat un profesionist din domeniul imobiliar”. De asemenea, prin Sentința X/2015 a Tribunalului X, instanța a constatat că „organele fiscale nu au stabilit în mod corect cuantumul TVA în raport cu jurisprudența europeană”, în cauză „suma reprezentând TVA trebuie să fie inclusă în baza impozabilă-prețului total obținut de reclamant”, și nu aduce

modificări sau incriminări datei de la care organul fiscal a stabilit că petentul trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA.

Referitor la cele 16 apartamente edificate la mansarda blocului de pe strada Henri Coandă nr. 55, din mun. X, organele de control precizează că au fost înstrăinate de către persoanele fizice copartajante X și X Mihaela astfel:

- prin 7 contracte de vânzare cumpărare cotele de 1/40 părți indivize din întreg dreptul de proprietate asupra imobilelor de către X și soția și prin 8 contracte de vânzare- cumpărare cotele de 1/40 părți indivize de către MT și soția;
- un apartament printr- o promisiune sinalagmatică de vânzare-cumpărare;
- prin 15 acte de partaj voluntar cotele de 19/40 părți indivize din întreg dreptul de proprietate asupra imobilelor de către X și soția și cotele de 20/40 părți indivize din întreg dreptul de proprietate de către MT și soția.

Deoarece organele de control au constatat că pentru o parte dintre aceste apartamente prețurile înscrise în contractele de vânzare-cumpărare și/sau în actele de partaj voluntar nu reflectă prețul de piață pentru imobile similare/nu a fost perceput nicio sultă, au estimat baza de impunere pentru TVA în funcție de prețul de vânzare și suprafața utilă înscrise în promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare și în antecontractele de vânzare cumpărare. Astfel, pentru cele 16 apartamente edificate în mun. X, str. Henri Coandă, nr. 55, a fost determinată o baza impozabilă totală de X lei și s-a calculat TVA în sumă totală de X lei prin aplicarea cotei de 19% (pentru vânzările până la 30.06.2010) respectiv 24% (pentru vânzările după data de 01.07.2010).

În contestația formulată, petentul susține că la determinarea bazei de impunere prin estimare organele de control nu au stabilit prețul de piață al bunurilor prevăzut la art. 67 alin (2) din OG 92/2003 prin niciuna dintre metodele prevăzute de lege. Contestatorul consideră că, în conformitate cu prevederile art. 137, ali. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală trebuiau să aplice TVA la sumele încasate de la cumpărători, așa cum erau înscrise în contractele de vânzare- cumpărare și în actele de partaj voluntar, chiar dacă pentru ieșirea din indiviziune cu privire la unele apartamente nu a primit niciun fel de sultă.

De asemenea, prin adresa înregistrată la DGRFP Brașov- Serviciul Soluționare Contestații cu nr. 2477/2016, prin care dl X solicită reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor deoarece a încetata motivul pentru care s-a dispus suspendarea, acesta mai precizează că înțelege să conteste faptul că în mod nelegal organul de inspecție fiscală a calculat TVA la prețul de vânzare a bunurilor imobile, în condițiile în care în contractele de vânzare-cumpărare nu s-a stipulat nimic cu privire la TVA”, și face referire la cauzele conexe ale CJUE C-249/12 și C 250/12 Tulica și Pavlosin.

În drept, în ceea ce privește modul de calcul al bazei de impozitare pentru părțile indivize din întreg dreptul de proprietate transferate gratuit în patrimoniul copartajanților, organele de control au aplicat prevederile art. 67 și art. 94 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Normelor metodologice date în aplicare și aprobate prin HG 1050/2004, conform cărora:

„Art. 67- Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Norme metodologice:

„65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;
d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.
65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Codul de procedură fiscală

„Art. 94- Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.*

(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată;*

f) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;*

g) *dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

h) *efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);*

i) *aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale.”*

Norme metodologice:

„91.4. *Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală (devenit 67).*

91.5. *Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că organele de control sunt îndreptățite să procedeze la estimarea bazelor de impunere, în situațiile în care se constată că evidențele contabile, fiscale, declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete precum și în situația în care acestea nu există respectiv nu sunt puse la dispoziția organului de inspecție fiscală. În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere prețul de piață al bunului, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere.

Astfel, se constată că având în vedere faptul că pentru apartamente situate la aceeași adresă, în antecontractele de vânzare cumpărare și în promisiunea sinalagmatică de vânzare-

cumpărare, petenta a stabilit de comun acord cu promitenții cumpărători prețuri pe metrul pătrat semnificativ diferite (mai mari) față de prețurile prevăzute în contractele de vânzare-cumpărare și prin actele de partaj voluntar, în mod corect, organele de control au procedat la estimarea veniturilor obținute din vânzarea celor 16 apartamente. Se reține că prețul acceptat de organele de control este chiar prețul negociat de petent cu promitenții cumpărători evidențiat în antecontractele prezentate la control.

Spre exemplu:

- pentru cele 4 apartamente cu suprafața utilă de 78,68 mp (ap. M8, M9, M15 și M 16) a fost agreat prețul de X euro înscris în antecontractul de vânzare cumpărare încheiat cu promitenții cumpărători CMA și soția CM;

- pentru cele 7 apartamente cu suprafața utilă de 39,12 mp (ap. M2, M5, M6, M7, M10, M13 și M14) a fost agreat prețul de X euro înscris în antecontractul de vânzare cumpărare nr. 95/09.04.2009, încheiat cu promitentă cumpărătoare CE;

- pentru apartamentul M3 baza impozabilă a fost stabilită la nivelul sumei de X euro prevăzută în Promisiunea sinalagmatică de vânzare-cumpărare;

- pentru apartamentele M12 și M4 care au suprafața utilă de 43,12 respectiv 40,3 mp a fost agreat prețul de X euro înscris în antecontractul de vânzare cumpărare nr. 120/13.05.2009, încheiat cu promitentul cumpărător BCV.

Se reține că deși petentul precizează că antecontractele de vânzare cumpărare pentru M12 și M13 au fost reziliate și sumele restituite, din cauza unor divergențe legate de întârzierea lucrărilor, contestatarul nu a prezentat aceste documente nici la control și nici în susținerea contestației, iar organul de soluționare constată că dreptul de proprietate a fost transmis tot către persoanele cu care au fost încheiate antecontractele dar la prețuri semnificativ mai mici decât cele din antecontracte.

În drept, conform art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Față de cele de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la stabilirea impozitelor și taxelor, trebuie să aibă în vedere reflectarea conținutului economic al tranzacțiilor, în acest scop putând să nu ia în considerație anumite tranzacții sau să reîncadreze forma acestora.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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 și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Se constată așadar că art. 11 antecitat nu prevede că reîncadrarea tranzacției se face doar dacă s-a dedus TVA pentru achiziții, cum în mod eronat susține petentul care precizează în contestație că „reîncadrarea tranzacțiilor ... s-ar fi putut efectua doar în situația în care ar fi dedus TVA pentru achiziții”.

În speță, sunt incidente prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere- Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Astfel, având în vedere faptul că:

- în contractele de vânzare cumpărare sunt prevăzute prețuri între X și X lei;

- în actele de partaj voluntar sunt prevăzute sume între 0 și X euro;

- pentru apartamente cu aceeași suprafață utilă, între sumele prevăzute în actele de partaj voluntar sunt diferențe semnificative. Spre exemplu, în cazul apartamentelor cu

suprafața utilă de 78,68 mp, sulta este „fără sultă civilă” pentru M8 și M9, X lei pentru M15 și X euro pentru M16;

- o parte dintre persoanele fizice care au achiziționat apartamentele sunt rude ale d-lui X. Astfel, anexat la Raportul de expertiză depus la contestație, se regăsesc declarațiile cumnatului și socrului d-lui X care afirmă că au achiziționat apartamentele M8, M9 cu suma de X lei și M11 cu suma de X lei, în condițiile în care primele două au suprafața utilă de 78,68 mp și ultimul de 63,12 mp;
- dl X și soția au mai edificat apartamente la mansarda altor blocuri din X, pe care le-au înstrăinat la prețuri între X-X lei;

se constată că prețurile înscrise nu pot reflecta valoarea reală a tranzacțiilor și că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunile prin care s-a transmis dreptul de proprietate asupra apartamentelor din mun. X, str. Henri Coandă nr. 55, motiv pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația petentului că „organul de inspecție a procedat în mod netemeinic și nelegal la reîncadrarea și restabilirea prețului tranzacțiilor efectuate, trebuind să țină cont de valoarea înscrisă în contractele de vânzare cumpărare și în actele de partaj”.

Referitor la faptul că pentru ap. M11 suprafața utilă de 63,12 mp, organele de control au estimat același preț ca și la ap. de 78,68 mp, se reține în cazul apartamentelor M 1 și M11, care au suprafața utilă 52,12 mp respectiv 63,12 mp, singurele cu această suprafață, organele de control au estimat prețul de piață la nivelul valorilor apartamentelor cu suprafața cea mai apropiată. Astfel, în cazul M1 prețul a fost estimat la valoarea de X euro ca și apartamentele cu suprafața de 40-43 mp, iar în cazul M11 prețul a fost estimat la valoarea de X euro ca și apartamentele cu suprafața de 78,68 mp, astfel că baza impozabilă totală nu a fost denaturată.

Din documentele existente la dosarul contestației, se reține că la estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală s-au conformat dispozițiilor legale mai sus invocate și au stabilit baza de impunere, prin estimarea rezonabilă a acesteia folosind elemente reale, edificatoare respectiv prețul practicat de petentă pentru apartamente similare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se constată că la stabilirea obligațiilor de plată reținute în sarcina petentului, organele de control au aplicat prevederile art. 140 alin. (1) și art. 137 alin. (1) lit. a) și alin. (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”art. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 19% (24% de la 01.07.2010) și se aplica asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduce.

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;

(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”

coroborate cu prevederile pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care prevăd următoarele:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduce, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi

conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor din partea cumpărătorului, inclusiv subvențiile legate de prețul acestor operațiuni, respectiv că procedeul sutei mărite se aplică atunci când prețul include și TVA, iar prețul include taxa în cazul livrării de bunuri sau prestări de servicii direct către populație precum și în cazul în care conform prevederilor contractuale prețul include TVA.

Astfel, conform documentelor existente la dosar, întrucât în contractele de vânzare-cumpărare părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 19%, respectiv de 24% de la 01.07.2010, asupra prețului de livrare înscris în contracte/estimat.

Organele de control au avut în vedere și precizările Comisiei Fiscale Centrale din Decizia nr. 2/2011, aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1873/12.04.2011, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 278/20.04.2011, potrivit căroră:

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

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

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

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

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

Referitor la modul de calcul a TVA, se reține că în Hotărârea CJUE din data de 7.11.2013 pronunțată în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 Tulica/Pavlosin, la care petentul face referire, la întrebarea preliminară formulată de Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru interpretarea art. 73 și 78 din Directiva 2006/112/CE, Curtea a statuat că:

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și art. 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun 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 datorată pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.”

Astfel, potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție, suma reprezentând TVA trebuie inclusă în baza impozabilă care reprezintă prețul total obținut de către contestatoare în calitate de vânzător în condițiile în care nu are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală.

Se mai reține că prin adresa 670404/2014 (anexată în copie la prezenta) Ministerului Finanțelor Publice- Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, precizează

că: „**interpretarea dată de CJUE în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 Tulica și alții, este obligatorie nu numai în cazul litigiilor principale aflate pe rolul ICCJ ci și în toate situațiile similare cu care autoritățile române sunt sesizate**”.

Astfel, deoarece din decizia dată de CJUE rezultă că soluția adoptată prin Decizia nr. 2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale contravine dreptului comunitar în cazul contractelor care nu stipulează nimic cu privire la TVA, prin Ordinul MFP nr.1820/30.12.2014 a fost aprobată Decizia Comisiei fiscale centrale (din cadrul MFP) nr. 6/2014 - care prevede:

„În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art.5 alin.(4) și (9) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale, se adoptă următoarea soluție:

Decizia Comisiei fiscale centrale nr.2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

“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:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

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** [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. **Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;**

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”

Luând în considerare aceste noi interpretări ale prevederilor legale, organul de soluționare a contestației prin a solicitat adresa nr. 25431/2016 (anexata la dosarul cauzei) organelor de control să solicite de la contribuabilul X o declarație în care să precizeze dacă are posibilitatea de a recupera de la dobânditori TVA aferentă și dacă cele constatate o impun, să reformuleze punctul de vedere referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată datorată, aferentă livrărilor celor 16 apartamente edificate în mun. X, str. Henri Coandă nr. 55, efectuate de d-l X și soția, inclusiv accesoriile aferente, cu determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată considerând că prețul convenit include și taxa pe valoarea adăugată.

Din Procesul verbal nr. 392/2017, anexat la dosarul cauzei, AJFP X– Serviciul Inspecție fiscală persoane fizice, se reține faptul că organul de inspecție fiscală a recalculat obligațiile

reprezentând TVA datorată de contestatar, inclusiv accesoriile aferente având în vedere declarația din 30.01.2017 dată de dl X și prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 aprobată prin OMFP nr. 1820/30.12.2014.

Astfel, pentru cele 8 apartamente menționate în Declarație, referitor la care petentul susține că nu a recuperat și nu are posibilitatea să recupereze taxa pe valoarea adăugată de la dobânditori, întrucât în contractele de vânzare cumpărare se precizează termenul de „preț de vânzare” fără nicio mențiune cu privire la TVA, organele de inspecție fiscală au reconsiderat situația de fapt, constatând următoarele:

„Urmare a modificărilor legislative, aduse în luna decembrie 2014 prin Decizia nr. 6/2014 a Comisiei fiscale centrale, aprobată prin OMFP nr. 1820/30.12.2014 precum și precizările Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale, înaintate de DGRFP Brașov prin adresa nr. 670404/10.10.2014, pentru operațiunile taxabile ce reprezintă livrări de construcții noi efectuate către o persoană fizică, în baza declarației date de contribuabil și a datelor înscrise în contractele de vânzare cumpărare existente la dosarul fiscal, organul de inspecție fiscală a procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată prin aplicarea procedurii sutei mărite conform literei b) din Decizia nr. 6/2014, respectiv pentru livrările a 8 apartamente (ap. M1, M3, M8, M9, M11, M12, M13 și M16) situate în mun. X, str. Henri Coandă, nr. 55”.

În consecință, pentru livrările precizate anterior, față de TVA colectată inițial de X lei, organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată colectată prin aplicarea procedurii sutei mărite, considerând TVA inclusă în preț, rezultând TVA colectată în sumă de X lei, cu X lei mai puțin decât TVA colectată inițial.

De asemenea, organele de control au recalculat accesoriile pentru TVA colectată aferentă celor 8 apartamente, rezultând dobânzi cu X lei și penalități cu X lei mai puțin decât sumele stabilite inițial. Modul de calcul este prezentat în anexele la PV nr. 392/2017.

Astfel se reține că pentru 8 din cele 16 apartamente edificate la adresa din mun. X, str. Henri Coandă, nr. 55, organele de inspecție fiscală au recalculat TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite prevăzut la pct. 23 alin. (2) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, rezultând următoarele:

TVA datorată aferentă operațiunilor impozabile, respectiv a vânzării apartamentelor în cauză :

- TVA suplimentară stabilită inițial pentru cele 16 apartamente.....X lei
- Din care TVA aferentă ap. M1, M3, M8, M9, M11, M12, M13 și M16X lei
- TVA suplimentară recalculată pentru ap. M1, M3, M8, M9, M11, M12, M13 și M16.....X lei
- diferențaX lei
- TVA totală pentru cele 16 apartamente urmare a recalculăriiX lei

În concluzie urmare a determinării taxei pe valoare adăugată colectată prin aplicarea procedurii sutei mărite, **contribuabilul datorează TVA în sumă de X lei**, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că în cazul contractelor în care părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA, în baza declarației pe proprie răspundere dată de furnizor că nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată, TVA se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite, drept pentru care, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, 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;”

se va admite parțial contestația formulată de d-l X împotriva Deciziei de impunere nr. X/28.02.2013, pentru suma de X lei reprezentand TVA, se va anula Decizia de impunere nr. X/28.02.2013 pentru această sumă și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de d-l X împotriva Deciziei de impunere nr. X/28.02.2013, pentru suma de X lei reprezentand TVA.

În ceea ce privește **dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile aferente TVA, prin diminuarea obligațiilor fiscale se reduc și accesoriile aferente acestora.**

Astfel, având în vedere că majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu TVA stabilită suplimentar de plată, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar prin prezenta decizie s-a admis contestația pentru TVA în sumă de X lei, **se va admite contestația** și cu privire la dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente, respectiv cu privire la **dobânzile în sumă de X lei și la penalitățile în sumă de X lei și se va anula Decizia de impunere nr. X/28.02.2013 pentru suma accesoriilor admisă.**

Totodată, deoarece prin prezenta decizie organul de soluționare a respins ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de X lei, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** și cu privire la dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente, respectiv cu privire la **dobânzile în sumă de X lei și la penalitățile în sumă de X lei**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 207 alin. (1), din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 272 alin. (1) lit. a), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dl X împotriva Deciziei de impunere nr. X/28.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2013, de D.G.F.P. X, **pentru suma totală de X lei reprezentând:**

- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA.

2) Admiterea parțială a contestației formulată de dl X împotriva Deciziei de impunere nr. X/28.02.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/28.02.2013, de D.G.F.P. X, și pe cale de consecință anularea parțială a acestui act administrativ, **pentru suma totală de X lei reprezentând:**

- X lei TVA;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- X lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.