

DECIZIA NR. 604/2014

privind solutionarea contestatiei formulata de catre
d-l **X**
inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr...../20.08.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Solutionare Contestatii, a fost sesizata de catre D.G.F.P.....Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr..... din 13.08.2013, inregistrata la D.G.R.F.P.....sub nr.20.08.2013, cu privire la contestatia formulata de catre d-l **X** din, str....., nr....., jud.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul D.G.F.P....., Activitatea de Inspectie Fiscala Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../14.06.2013 si priveste suma de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../14.06.2013, in data de 26.06.2013, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar si de data inregistrarii contestatiei la DGFP-AIF..... respectiv 24.07.2013, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P..... prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de catre d-nul **X**.

I. D-nul **X** formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adaugata stabilita de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri din activitati independente nr...../14.06.2013, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../14.06.2013 si contesta in totalitate aceasta decizie, respectiv contesta faptul ca i s-a respins la rambursare TVA in suma de lei solicitata la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 si inregistrat la AFP sub nr.....

In sustinera contestatiei, D-l **X** prezinta urmatoarele argumente:

In perioada 2008-2012, impreuna cu alte persoane fizice, a edificat un numar de apartamente situate la mansardele a trei blocuri din municipiulUlterior toate aceste bunuri au fost vandute catre diverse persoane fizice.

Urmare a acestor tranzactii, organul fiscal competent a dispus inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA incepand cu data de 01.10.2011, atribuind codul de inregistrare fiscala, cod care a fost anulat tot din oficiu de AFP prin decizia nr...../08.08.2012, pentru nedepunerea decontului de TVA aferent trim.I si II

2012.

Dorind sa se reactiveze si sa se reinregistreze in scopuri de TVA, contestatorul solicita „ din eroare” un nou cod de TVA prin depunerea declaratiei de mentiuni cod, organul fiscal atribuindu-i astfel codul de inregistrare in scop de TVA

Contestatorul arata ca urmare a tranzactiilor efectuate a fost verificat de organele de inspectie fiscala in luna februarie 2013, organele de inspectie fiscala intocmind Raportul de inspectie fiscala nr...../28.02.2013 si Decizia de impunere nr...../28.02.2013 prin care i s-au stabilit obligatii fiscale de plata in suma totala de, din care TVA de lei si accesorii aferete in valoare de lei.

Contestatorul sustine ca in temeiul prevederilor art. 145 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a solicitat rambursarea taxei pe valoarea adaugata pentru apartamentele edificate si instrainate si, pentru care i s-a impus de organele de inspectie fiscala sa platesca suma de lei; in acest sens, a depus la organul fiscal decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 si a solicitat rambursarea sumei de lei aferenta achizitiilor de materiale si servicii necesare edificarii apartamentelor.

D-nul X sustine ca in urma controlului efectuat organele de inspectie fiscala au respins la rambursare intreaga suma solicitata pe motiv ca SC X SRL si SC X SRL nu ar fi colectat si declarat TVA aferenta facturilor emise catre PF X; SC X SRL se afla in insolventa iar SC X SRL este radiata.

Cu privire la achizitiile de la SC X SRL , TVA a fost respinsa la deductibilitate pe motiv ca exista situatii de lucrari sau devize din care sa rezulte ca respectivele materiale ar fi fost incorporate in apartamentele construite si vandute ulterior.

Contestatarul sustine ca pentru edificarea apartamentelor vandute a achizitionat materiale de constructii si in mod special a beneficiat de prestari servicii de constructii de la societati de specialitate, care i-au emis facturi, i-a intocmit devize, situatii de lucrari, i-au emis chitante pentru platile pe care le-a facut, documentele fiind prezentate organului de inspectie fiscala.

Astfel, considera ca respingerea dreptului de deducere este neintemeiata si invoca in sustinere dispozitiilor art. 145 -147 din Legea nr. 571/2003, pct. 45 alin. 1, pct.62 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de dispozitiile legale invocate contestatorul considera ca in mod nejustificat s-a respins la rambursare TVA in valoare de lei aferenta achizitiilor de materiale si servicii necesare construirii apartamentelor, in conditiile in care urmare a vanzarii acestor apartamente a fost obligat la plata TVA in valoare de lei.

Sustine ca ,motivele invocate de organele de inspectie fiscala ca societatile care au prestat serviciile nu au colectat si declarat TVA sau au declarat TVA in quantum mai mic ori sunt in insolventa sau radiate sunt neintemeiate si nu au nicio justificare legala pentru a fi considerate operatiuni care nu au continut real in conditiile in care s-a constatat ca s-au construit de apartamente si s-a impus obligatia de plata a TVA; considera ca este abuziv a se retine ca din tranzactiile efectuate are numai obligatia de plata a TVA , fara a beneficia de dreptul de deducere a taxei pentru serviciile si bunurile utilizate la edificarea acelor apartamente.

Din prevederile legale invocate rezulta faptul ca pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie indeplinite doua conditii: prima conditie se refera la faptul ca bunurile si serviciile achizitionate sa fie utilizate in folosul realizarii de operatiuni taxabile asa cum rezulta din prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea 571/2003, iar cea de-a doua conditie vizeaza faptul ca persoana impozabila trebuie sa detina o factura asa cum rezulta din prevederile art. 146 alin. 1 lit. a) din acelasi act normativ, conditii pe care sustine ca le-a

indeplinit.

Avand in vedere ce prezentate, contestatorul solicita anulara in totalitate a deciziei de impunere nr...../14.06.2013 si a Raportului de inspectie fiscala nr...../14.06.2013 ca fiind nelegale si netemeinice si acordarea dreptului de deducere a TVA in vaboare de lei, conform decontului de TVA depus la AFP sub nr.....

II. Prin in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../14.06.2013, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.....Activitatea de Inspectie Fiscala au au respins la rambursare TVA in valoare de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr...../14.06.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../14.06.2013, contestata de domnul **X** rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.....Activitatea de Inspectie Fiscala-Compartimentul de verificari fiscale, au efectuat o inspectie fiscala partiala la persoana impozabila, in vederea verificarii modului de fundamentare a cererii de rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata, rezultata din decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent lunii aprilie 2013, cu control anticipat, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr.

In raportul mentionat se precizeaza ca persoana impozabila a mai fost verificata pe linie de taxa pe valoarea adaugata intocmindu-se raportul de inspectie fiscala nr...../28.02.2013; in urma deficientelor constatate, a fost intocmita sesizarea penala transmisa la Parchetul de pe langa Tribunalul si inregistrata la AIF sub nr...../28.03,2013.

Conform informatiilor inscrise in raportul de inspectie fiscala inregistrat la AIF sub nr./28.02.2013, incepand cu luna iunie 2007 persoana impozabila **X** a desfasurat activitati economice in domeniul exploatarei bunurilor corporale imobile detinute in coproprietate cu sotia **X**, acesta actionand in numele asocierii si nu in nume propriu.

Persoana impozabila **X** in asociere cu sotia **X** a fost inregistrata in scopuri de TVA din oficiu de catre organul fiscal teritorial incepand cu data de 01.10.2011, fiindu-i atribuit codul de identificare fiscala **X** Conform Deciziei nr. /08.08.2012 emisa de catre AFP, codul de inregistrare fiscala a fost anulat din oficiu potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal actualizat cu modificarile si completarile ulterioare. Prin declaratia de inregistrare fiscala/declaratie de mentiuni - cod depusa sub nr..... din data de 14.01.2013 dl. **X** solicita inregistrarea in scopuri de taxa pe valoarea adaugata prin optiune, fiindu-i atribuit in mod eronat codul de inregistrare fiscala, persoana impozabila neindeplinind conditiile obligatorii prevazute in sectiunea a 3-a, pct. 1, din OPANAF nr. 1436/28.09.2012.

Desi pentru anul fiscal 2013, perioada fiscala ca termen de depunere a decontului de TVA o reprezinta trimestrul calendaristic, persoana impozabila depune eronat deconturile de taxa lunar (pentru lunile ianuarie, februarie, martie si aprilie 2013) si in mod eronat solicita rambursarea soldului sumei negative de TVA in suma de lei in luna aprilie 2013.

Prin decontul de taxa intocmit de catre contribuabil aferent lunii aprilie 2013 (decont cu soldul sumei negative solicitata la rambursare) - inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr..... (anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala) persoana impozabila

declara urmatoarele;

-la randul 17 « Total taxa colectata » suma de lei;

-la randul 38 « Soldul sumei negative a tva reportate din perioada precedenta pentru care nu s-a solicitat rambursare» suma de lei;

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca taxa dedusa inscrisa la randul 30 in decontul de taxa intocmit coincide cu suma totalizata de contribuabil in jurnalele pentru cumparari aferente anilor fiscali 2008-2010 (anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala).

- la randul 42 - "Soldul sumei negative la sfarsitul perioadei de raportare" suma de lei.

Asa cum rezulta si din informatiile si documentele justificative cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr./28.02.2013, activitatea economica desfasurata de catre persoana impozabila **X** cu sotia **X**, a constat in urmatoarele operatiuni imobiliare:

- edificarea si vanzarea impreuna cu persoana fizica **X** a apartamente situate la mansarda imobilului situat in mun....., str..... nr.....

- edificarea si vanzarea impreuna cu persoana fizica **X** a apartamente situate la mansarda imobilului situat in mun....., str..... nr....., Bl.....,sc.....

- edificarea in perioada 2008-2009, impreuna cu persoana fizica **X** a apartamente situate la mansarda imobilului din mun....., str..... nr.....Organele de inspectie fiscala constata faptul ca bunuri imobile apartamente situate in, str. nr., au facut obiectul unor acte de partaj desi au fost edificate si detinute in coproprietate de familia **X** si familia **X** si nicidecum ca bunuri comune cu ceilalti copartajanti (viitorii cumparatori) intocmirea actelor de partaj constituind o livrare „mascata” in scopul diminuarii bazei impozabile; in acest sens a fost intocmita sesizarea penala transmisa la Parchetul de pe langa Tribunalul si inregistrata la AIF sub nr...../28.03.2013.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca persoana impozabila **X** nu are drept de deducere in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata pentru suma de lei avand in vedere urmatoarele considerente:

-Persoana impozabila **X** in asociere cu sotia **X** a fost inregistrata in scopuri de TVA din oficiu de catre organul fiscal teritorial incepand cu data de 01.10.2011, fiindu-i atribuit codul de identificare fiscala Conform Deciziei nr./08.08.2012 emisa de catre AFP, codul de inregistrare fiscala a fost anulat din oficiu potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal actualizat cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin declaratia de inregistrare fiscala/declaratie de mentiuni – cod..... depusa sub nr. din data de 14.01.2013, dl. **X** solicita inregistrarea in scopuri de taxa pe valoarea adaugata prin optiune, fiindu-i atribuit in mod eronat codul de inregistrare fiscala, persoana impozabila neindeplinind conditiile obligatorii prevazute in sectiunea a 3-a, pct. 1, din OPANAF nr. 1436/28.09.2012.

Organul de inspectie fiscala precizeaza ca pana la data finalizarii inspectiei fiscale (respectiv 10 iunie 2013 - data discutiei finale) persoana impozabila nu a depus deconturile de taxa aferente perioadei 01.10.2011-01.08.2012 pentru codul fiscal iar codul de inregistrare fiscala atribuit la data de 14.01.2013 urmeaza a fi anulat.

2. Exceptand cele mentionate la subpunctul A, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila a solicitat in mod eronat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei in luna aprilie, in conditiile in care, perioada fiscala de depunere a decontului de taxa era trimestrul calendaristic.

In perioada supusa inspectiei fiscale (respectiv 14.01.2013-30.04.2013) persoana

impozabila **X** in asociere cu sotia **X** intocmeste si depune deconturile de taxa lunar in conditiile in care prin declaratia de inregistrare fiscala/declaratie de mentiuni - cod depusa la AMAVS sub nr./14.01.2013, contribuabilul opteaza pentru depunerea trimestriala a decontului de taxa.

3. Organele de inspectie fiscala au analizat dreptul de deducere a TVA avand in vedere documentele prezentate de catre contribuabil pentru fundamentarea cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA iar urmare a analizarii acestor documente au constatat ca d-l **X** nu are drept de deducere a sumei de lei, care se compune din :

a) lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in baza facturilor emise de SC **X** SRL pentru lucrarile de constructie aferente bunurile imobile situate in, str. nr., sc. si str., bl., sc., judet

Facturile in cauza au fost emise in baza Contractului de executie lucrari nr./28.02.2009 incheiat intre d-l **X** si d-l **X** in calitate de beneficiari si SC **X** SRL in calitate de executant avand ca obiect „executarea lucrarilor de mansardare conform proiect nr./2008”; valoarea contractuala este de lei fara TVA Prin actul aditional nr./28.05.2009 (anexa nr.15), valoarea totala a lucrarilor este modificata la suma de lei fara TVA.

Toate platile efectuate de persoana impozabila **X** catre SC **X** SRL sunt in numerar, conform chitantelor existente in copie la dosarul contestatiei.

In raspunsul la nota explicativa, dat pe proprie raspundere, d-l **X** declara faptul ca bunurile imobile - apartamente situate in, str. nr., sc. si str., bl., sc. judet au fost construite de SC **X** SRL -fapt sustinut si la inspectia fiscala anterioara - conform raport inspectie fiscala nr./28.02.2013;

Pentru serviciile prestate de SC **X** SRL, contribuabilul a prezentat doar un contract de executie nr./25.11.2008 , care are ca obiect turnare de centuri de beton, zidarie + centuri beton, etc; nu sunt prezentate situatii de lucrari, facturi fiscale, procese verbale de receptie pentru lucrarile efectuate conform contract nr./25.11.2008; Lucrarile care fac obiectul contractului de executie incheiat cu SC **X** SRL sunt similare cu cele prevazute in contractul incheiat de catre persoana impozabila cu SC **X** SRL; Nu au fost inregistrate in jurnalele de cumparari facturi emise de SC **X** SRL.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si informatii fiscale existente in baza de date a ANAF, contatand urmatoarele:

-in lunile ianuarie si februarie 2008, SC **X** SRL nu a colectat TVA aferenta facturilor emise catre persoana impozabila **X** dupa cum rezulta si din deconturile de TVA depuse de SC **X** SRL la D.G.F.P.....;

-in lunile august si septembrie 2008, sumele declarate de catre SC **X** SRL in deconturile de taxa intocmite si depuse la organul fiscal teritorial , sunt mult inferioare sumelor facturate persoanei impozabile **X**;

-din analiza declaratiei informative 394 depusa de catre societate pentru semestrele 1 si 2 an fiscal 2008 in corelatie cu deconturile de taxa intocmite, organul de inspectie fiscala a constatat existenta unor neconcordante respectiv sumele declarate in deconturile de taxa la capitolul „TVA colectata” sunt superioare celor declarate in declaratia informativa 394 la capitolul „Livrari efectuate”;

-incepand cu luna ianuarie 2010, SC **X** SRL nu mai depune la organul fiscal teritorial deconturi de taxa pe valoarea adaugata, iar incepand cu data de 03.09.2012 societatea se afla in insolventa;

Analizand documentele prezentate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de catre SC **X** SRL pentru beneficiari **X** si **X** , nu au un

continut economic real si nu reflecta o operatiune reala astfel ca, in temeiul prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala nu au luat in considerare tranzactiile incheiate intre SC X SRL si persoana impozabila X si au respins la deductibilitate TVA in valoare de lei in temeiul prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

b). lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de SC X SRL reprezentand lucrari de constructii pentru edificarea apartamentelor din imobil situat in, str., nr., judet

Facturile in cauza au fost emise in baza Contractului de executie lucrari nr. /28.02.2009 incheiat intre d-l X si d-l X in calitate de beneficiari si SC X SRL in calitate de executant avand ca obiect ,executarea lucrarilor de mansardare conform proiect nr. /2008"; valoarea contractuala este de..... lei fara TVA Prin actul aditional nr. /28.05.2009 (anexa nr.15), valoarea totala a lucrarilor este modificata la suma de lei fara TVA.

Toate platile efectuate de persoana impozabila X catre SC X SRL sunt in numerar, conform chitantelor existente in copie la dosarul contestatiei.

Cu privire la prestatorul de servicii SC X SRL din informatiile fiscale existente in baza de date a ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-in decontul de taxa intocmit de catre SC X SRL si depus la organul fiscal teritorial pentru perioada aprilie-iunie 2009 la rubrica „Taxa pe valoarea adaugata colectata" nu sunt evidentiata sume, societatea necolectand taxa pe valoarea adaugata rezultata din facturile fiscale emise pe numele persoanei impozabile verificate in perioada de referinta (anexa nr.17 la raportul de inspectie fiscala);

- conform informatiilor electronice existente in baza de date a organului fiscal incepand cu luna iulie 2009 SC X SRL nu mai depune la organul fiscal teritorial deconturile de taxa pe valoarea adaugata;

-incepand cu data de 12.06.2012, SC X SRL este radiata (conform aplicatiei auxiliare a organului fiscal -anexa nr.18);

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de catre SC X SRL pentru beneficiari X si X, nu au un continut economic real si nu reflecta o operatiune reala astfel ca, in temeiul prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala nu au luat in considerare tranzactiile incheiate intre SC X SRL si persoana impozabila X si au respins la deductibilitate TVA in valoare de lei in temeiul prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

c)..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata inregistrata in evidentele contabile ale contestatorului in baza facturilor emise de SC X SRL pentru care nu au fost prezentate situatii/devize de lucrari in vederea justificarii incorporarii materialelor in imobilul in cauza.

In conditiile in care contestatorul nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile; in temeiul prevederilor art.134¹, art.145, art.146, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in valoare de de lei.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal emitent al actului administrativ-fiscal contestat, sustinerile contestatorului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin

urmatoarele:

Persoana impozabila **X** cu domiciliul fiscal in, str....., nr....., jud..... are ca obiect de activitate "Dezvoltare si promovare imobiliara" cod

Perioada verificata:14.01.2013-30.04.2013

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA in valoare de lei inscrisa in Decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii aprilie 2013, cu control anticipat, inregistrata la A.F.P..... sub nr.....

1.Cu privire la inregistrarea in scopuri de TVA , depunerea trimestriala a decontului de TVA, mentionam:

a) In urma analizei documentelor existente, echipa de inspectie fiscala a constatat ca persoana impozabila **X** in asociere cu sotia **X**, a fost inregistrata in scopuri de TVA din oficiu de catre organul fiscal teritorial incepand cu data de 01.10.2011, fiindu-i atribuit codul de identificare fiscala Conform Deciziei nr./08.08.2012 emisa de catre AFP, codul de inregistrare fiscala..... a fost anulat din oficiu potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat cu modificarile si completarile ulterioare si pe motiv ca, contribuabilul nu a depus deconturile de taxa pe o perioada de doua trimestre calendaristice, consecutiv, anterioare anularii inregistrarii in scopuri de taxa.

Prin declaratia de inregistrare fiscala/declaratie de mentiuni - cod depusa sub nr..... din data de 14.01.2013, dl. **X** solicita inregistrarea in scopuri de taxa pe valoarea adaugata prin optiune; organul fiscal ,-i-a atribuit in mod eronat codul de inregistrare fiscala(cod cu care petentul depune decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 cu optiune de rambursare a sumei de lei), persoana impozabila neindeplinind conditiile obligatorii prevazute in sectiunea a 3-a, pct.1, din OPANAF.

Totodata, se retine faptul ca si codul de TVA a fost radiat in data de 30.09.2013 de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice, iar in data de 03.10.2013 i se atribuie alt cod de TVA , respectiv nr.....

In drept , inregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor impozabile carora le-a fost anulat codul fiscal, se efectueaza in conformitate cu prevederile art.153, alin. 9¹, pct.c). din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 1, sectiunea a 3-a, pentru aprobarea Procedurii de inregistrare, la cerere, in scopuri de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor art. 153 alin. (9¹) lit. b)-d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare, care specifica:

-art.153 din Codul fiscal

"9¹: „Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alin. (9) lit. a)–e), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA astfel:”

Punctul c). : „la solicitarea persoanei impozabile, în situatia prevăzută la alin. (9) lit. d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informatii/documente furnizate de persoana impozabilă:

1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;

2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă”;

- OPANAF secțiunea a 3-a, „Dispoziții speciale privind înregistrarea în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 alin. (9¹) lit. c) din Codul fiscal „, pct. 1 :

„Persoanele impozabile cărora le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA pentru nedepunerea niciunui decont de taxă, în condițiile prevăzute de art. 153 alin. (9) lit. d) din Codul fiscal, depun cererea de înregistrare însoțită de:

a) toate deconturile de TVA (formular 300) nedepuse la termen, pe o perioadă de 6 luni sau două trimestre calendaristice consecutive anterioare anulării înregistrării în scopuri de TVA;

b) o cerere motivată din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;

c) certificatul constatator emis de oficiul registrului comerțului din care să rezulte datele de identificare ale asociaților și administratorilor persoanei impozabile la data depunerii cererii de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul societăților comerciale înmatriculate în registrul comerțului.”

pct.4 : „Persoana impozabilă poate depune o nouă cerere de înregistrare în scopuri de TVA de îndată ce remediază situația care a condus la respingerea cererii de înregistrare în scopuri de TVA.”

Prin urmare se retine ca, codul de TVA atribuit prin optiune, in scris in Decontul de TVA din luna aprilie 2013 prin care s-a solicitat la rambursare TVA in valoare de lei a fost radiat in data de 30.09.2013 de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca persoana impozabila **X** in asociere cu sotia **X**, nu a depus pana la finalizarea inspectiei fiscale sau la dosarul contestatiei, deconturile de TVA aferente perioadei 01.10.2011-01.08.2012 pentru codul fiscal, atribuit din oficiu de catre organul fiscal teritorial incepand cu data de 01.10.2011, conform prevederilor legale mai sus enuntate; potrivit prevederilor legale invocate persoana impozabila poate depune cerere de inregistrare in scopuri de TVA insotita de deconturile de TVA nedepuse la termen.

In contestatia formulata, contestatorul recunoaste ca din eroare a solicitat atribuirea unui nou cod de TVA prin depunerea declaratiei de inregistrare fiscala/ declaratie de mentiuni cod si i s-a atribuit codul de identificare fiscala

Totodata, in Raportul de inspectie fiscala organul fiscal specifica faptul ca in mod eronat ca i-a fost atribuit persoanei impozabile **X**, codul de inregistrare fiscala in conditiile in care persoana impozabila nu a indeplinit conditiile prevazute la secțiunea a 3-a, pct.1 din Ordinul ANAF nr.1436/28.09.2012;

Insa, exceptand acest neajuns, cererea de rambursare a soldului sumei negative a TVA in valoare de lei, inregistrata la A.F.P..... sub nr..... care are in scris codul de TVA, a fost solutionata pe fond de organele de inspectie fiscala .

Totodata organele de inspectie fiscala, urmare a analizarii declaratiei de inregistrare fiscala/declaratie de mentiuni - cod depusa la AMAVS sub nr./14.01.2013, in cadrul indicatorului E « Date privind vectorul fiscal » - pct. 1.11 «

Perioada fiscala », au constatat ca D-L X a optat pentru depunerea trimestriala a decontului de taxa pe valoarea adaugata.

In consecinta, pentru anul fiscal 2013, perioada fiscala ca termen de depunere a decontului de TVA o reprezinta trimestrul calendaristic, persoana impozabila depunand eronat deconturile de taxa lunar (pentru lunile ianuarie, februarie, martie si aprilie 2013) si in mod eronat a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA de lei in luna aprilie 2013.

In speta sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal:

-art.156¹ "Perioada fiscala"

(1) *Perioada fiscală este luna calendaristică.*

(2) *Prin exceptie de la prevederile alin.(1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere si/sau neimpozabile în România conform art.132 si 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu exceptia situatiei în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achizitii intracomunitare de bunuri.*

(3) *Persoana impozabilă care se înregistrează în cursul anului trebuie să declare, cu ocazia înregistrării conform art. 153, cifra de afaceri pe care preconizează să o realizeze în perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic. Dacă cifra de afaceri estimată nu depășeste plafonul prevăzut la alin. (2), recalculat corespunzător numărului de luni rămase până la sfârșitul anului calendaristic, persoana impozabilă va depune deconturi trimestriale în anul înregistrării.*

-art. 156² "Decontul de TVA"

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

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

(3) *Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare si se vor înscrie la rândurile de regularizări."*

La art156" Evidenta operatiunilor" din Codul fiscal se prevede:

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

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

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidente corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.”

iar potrivit art.82 din O.G.92/2003 privind codul de procedura fiscală:

“(3): Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.

Se reține că în cauza în speta, perioada fiscală este trimestrul calendaristic iar d-l **X** avea obligația de a depune la organul fiscal teritorial decont de TVA trimestrial.

Prin urmare, se reține că d-l **X** a solicitat în mod eronat rambursarea sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în valoare de lei în luna aprilie 2013, în condițiile în care perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

Deoarece organele de inspecție fiscală au analizat pe fond cererea de rambursare a soldului sumei negative a TVA în valoare de lei, înregistrată la A.F.P..... sub nr..... care are înscris codul de TVA și având în vedere prevederile art.213 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

“Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac”, în speta se va analiza pe fond contestația formulată de către D-L **X** cu privire la TVA în valoare de lei respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.....

2.Referitor la TVA în valoare de lei respinsă la deducere de organele de inspecție fiscală, contestată de către d-l **X, D.G.R.F.P..... este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA în valoare de lei înregistrată în evidentele contabile ale persoanei impozabile **X** în baza facturilor de achiziții bunuri și servicii în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă bunurile și serviciile achiziționate au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.**

În fapt, începând cu luna iunie 2007, persoana impozabilă **X** a desfășurat activități economice în domeniul exploatarei bunurilor corporale deținute în coproprietate cu soția **X**, acesta acționând în numele asocierii și nu în nume proprie.

Activitatea economică desfășurată de către persoana impozabilă **X** cu soția **X**, a constat în edificarea și vânzarea unor bunuri imobiliare, astfel:

-în baza autorizațiilor de construire nr...../04.02.2008 și nr...../05.08.2008 emise de Primăria Mun....., persoana impozabilă **X** împreună cu persoana fizică **X** au edificat o mansardă pe terasa acoperis a bunului imobil situat în mun.....,

str..... nr....., sc..... "amenajare ... camera la fiecare din cele apartamente "

Lucrarile au fost receptionate in data de 08.09.2008, conform procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor inregistrat la Primaria Mun..... sub nr...../08.09.2008; bunurile imobile au fost valorificate integral, persoana impozabila **X** incasand 1/2 din pretul din pretul de vanzare al fiecarui imobil.

- in baza autorizatiilor de construire nr...../04.02.2008 si nr...../05.08.2008 emise de Primaria mun....., persoana impozabila **X** impreuna cu persoana fizica **X** au edificat o mansarda pe terasa acoperis a bunului imobil situat in mun....., str..... nr....., Bl.....,sc..... " amenajare 1 camera la fiecare din cele apartamente "

Lucrarile au fost receptionate in data de 18.07.2008, conform procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor inregistrat la Primaria Mun..... sub nr...../18.07.2008; bunurile imobile au fost valorificate integral, persoana impozabila **X** incasand 1/2 din pretul din pretul de vanzare al fiecarui imobil.

-in baza autorizatiei de construire nr...../31.10.2008 emisa de Primaria Mun....., persoana impozabila **X** impreuna cu persoana fizica **X** au edificat o mansardare pe terasa acoperis a bunului imobil situat in mun....., str..... nr.....

Lucrarile au fost receptionate in data de 23.06.2009, conform procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor inregistrat la Primaria Mun..... sub nr...../20.07.2009; din cele bunurile construite in mun....., str..... nr....., la data inspectiei fiscale, persoana impozabila **X** mai detine in proprietate apartamentul

Prin Decizia de impunere nr...../28.02.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../28.02.2013, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P..... au colectat TVA aferenta vanzarii de bunuri imobile si au stabilit de plata TVA in valoare de lei, in conditiile in care s-a constatat ca persoana impozabila nu a colectat declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor operatiuni.

Prin Decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii aprilie 2013, inregistrat la A.F.P..... sub nr....., d-l **X** a solicitat restituirea sumei negative a TVA in valoare de lei.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca D-l **X** si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de lei in baza facturilor emise de prestatorii de servicii SC **X** SRL si SC **X** SRL , inregistrate in evidentele contabile astfel:

-pe perioada 21.01.2008-05.09.2008, persoana impozabila **X** a inregistrat in jurnalul de cumparari achizitii de bunuri si servicii in valoare de lei din care TVA in valoare de lei in baza facturilor emise de SC **X** SRL

Facturile reprezentand lucrari de constructie, mansardare pentru bunurile imobile situate in , str....., nr....., sc..... si str....., bl....., sc....., jud....., inregistrate in jurnalul de cumparari de catre d-l **X** au fost emise de SC **X** SRL conform Contractului nr. din 2008, incheiat intre persoana impozabila **X** si **X** in calitate de beneficiari si SC **X** SRL in calitate de antreprenor general.

Obiectul contractului nr...../2008 il reprezinta: „executarea lucrarilor de mansardare in conformitate cu proiectele nr. /2007 si nr. /2007"; valoarea contractuala este de..... lei fara tva. Prin actul aditional nr. /2008 valoarea totala a lucrarilor este modificata la suma de lei fara TVA.

Conform chitantelor existente in copie la dosarul contestatiei, persoana impozabila **X** a platit facturile catre SC **X** SRL , in numerar.

-pe perioada 25.05.2009-26.05.2010, persoana impozabila X a inregistrat in jurnalul de cumparari achizitii de bunuri si servicii in valoare totala de lei din care TVA in valoare de lei ,conform facturilor reprezentand contravaloare lucrari de constructii, finisare, emise de SC X SRL;

Facturile in cauza au fost emise in baza Contractului de executie lucrari nr./28.02.2009, incheiat intre d-l X si d-l X in calitate de beneficiari si SC X SRL in calitate de executant avand ca obiect ,executarea lucrarilor de mansardare conform proiect nr./2008"; valoarea contractuala este de lei fara TVA. Prin actul aditional nr./28.05.2009 (anexa nr.15), valoarea totala a lucrarilor este modificata la suma de lei fara TVA.

Toate platile efectuate de persoana impozabila X catre SC X SRL sunt in numerar, conform chitantelor existente in copie la dosarul contestatiei.

-pe perioada 09.06.2010-15.06.2010, persoana impozabila X a inregistrat in jurnalul de cumparari, TVA in valoare de lei in baza facturilor emise de SC X SRL;

Organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a TVA in valoare de lei, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de prestatorii de servicii SC X SRL si SC X SRL ,pe motiv ca:

- in raspunsul la nota explicativa, dat pe proprie raspundere, d-l X declara ca bunurile imobile - apartamente situate in, str. nr. sc. si str., bl., sc. judet, au fost construite de SC X SRL (fapt sustinut si la inspectia fiscala anterioara - conform raport inspectie fiscala nr./28.02.2013);

Pentru serviciile prestate de catre SC X SRL, contribuabilul a prezentat doar un contract de executie nr./25.11.2008 , care are ca si obiect turnare de centuri de beton, zidarie + centuri beton, etc; nu sunt prezentate situatii de lucrari, facturi fiscale, procese verbale de receptie pentru lucrarile efectuate conform contract nr./25.11.2008;Lucrarile care fac obiectul contractului de executie incheiat cu SC X SRL sunt similare cu cele prevazute in contractul incheiat de catre persoana impozabila cu SC X SRL;Nu au fost inregistrate in jurnalele de cumparari facturi emise de SC X SRL.

-urmare a verificarii informatii fiscale existente in baza de date a ANAF, au constatat ca prestatorii de servicii SC X SRL si SC X SRL nu au depus , pe perioada facturarii serviciilor catre d-l X, deconturi de TVA sau in deconturile de TVA depuse a fost declarata TVA colectata inferioara sumelor facturate persoanei impozabile X;

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de catre SC X SRL si SC X SRL pentru beneficiari X si X, respectiv d-l X si X nu au un continut economic real si nu reflecta o operatiune reala iar in temeiul prevederilor art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala nu au luat in considerare tranzactiile efectuate intre SC X SRL, SC X SRL si persoana impozabila X si au respins la deductibilitate TVA in valoare de lei respectiv lei inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de aceste societati in conformitate cu prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la TVA in valoare de lei inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC X SRL, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pe motiv ca, persoana impozabila X nu a prezentat situatii/devize de lucrari in

vederea justificării incorporării materialelor achiziționate în imobilul în cauză, nefacând dovada utilizării materialelor achiziționate în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

În contestația formulată de d-l X susține că pentru edificarea apartamentelor vândute a achiziționat materiale de construcții și în mod special a beneficiat de prestări servicii de construcții de la societăți de specialitate, care au emis facturi, au întocmit devize, situații de lucrări, au emis chitanțe pentru plățile pe care le-a făcut; documentele au fost prezentate organului de inspecție fiscală.

Susține că motivele invocate de organele de inspecție fiscală referitoare la faptul că respectivele societăți care au prestat serviciile nu au colectat și declarat TVA sau au declarat TVA în cuantum mai mic ori sunt insolvente sau radiate sunt neîntemeiate și nu au nicio justificare legală pentru a considera operațiunile ca nu au continuat real în condițiile în care s-a constatat că s-au construit de apartamente și s-a impus obligația de plată a TVA; considera că este abuziv să se rețină că din tranzacțiile efectuate are numai obligația de plată a TVA, fără a beneficia de dreptul de deducere a taxei pentru serviciile și bunurile utilizate la edificarea acelor apartamente.

Invoca în susținere dispozițiile art. 145 -147 din Legea nr. 571/2003, pct. 45 alin. 1, pct.62 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de dispozițiile legale invocate contestatarul consideră că în mod nejustificat s-a respins la rambursare TVA în valoare de lei aferentă achizițiilor de materiale și servicii necesare construirii apartamentelor, în condițiile în care urmare a vânzării acestor apartamente a fost obligat la plată TVA în valoare de lei.

În speta sunt aplicabile prevederile art.134¹, art.145, art.146 și 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

art.134¹

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

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

-art.145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

La pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

"(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78."

Din prevederile legale enunțate se rețin următoarele:

O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei.

Pentru prestarile de servicii decontate de bază de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestarilor de servicii este condiționat și de prestarea efectivă a acestora, de necesitatea și utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă facturilor de achiziții de bunuri și servicii, emise de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

După cum s-a arătat și mai sus, D-I X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare de lei în baza facturilor emise de furnizorii SC X SRL, SC X SRL și SC X SRL, înregistrate în jurnalele de cumpărări, în perioada 2008-2010.

Facturile reprezentând lucrări de construcție, mansardare pentru bunurile imobile situate în, str....., nr....., sc..... și str....., bl....., sc....., jud....., au înscrise la rubrica "furnizor" SC X SRL;

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă ca SC X SRL a emis facturile însoțite de situații de lucrări, conform Contractului nr. din 2008, încheiat între persoana impozabilă X și X în calitate de beneficiari și SC X SRL în calitate de antreprenor general.

Facturile reprezentând contravaloare lucrări de construcție, finisare pentru bunul imobil situat în, str....., nr..... au înscrise la rubrica "furnizor" SC X SRL.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca SC X SRL a emis facturile catre contestator, in baza Contractului de executie lucrari nr./28.02.2009, incheiat intre d-l X si d-l X in calitate de beneficiari.

De asemenea, persoana impozabila a achizitionat materiale de constructie de la SC X SRL.

La dosarul contestatiei se afla in copii xerox, contractele incheiate de catre D-l X cu societatile prestatoare SC X SRL si SC X SRL, facturile emise de societatile prestatoare in baza contractelor incheiate precum si situatii de lucrari, devize de lucrari din care rezulta ca societatile prestatoare au executat in favoarea contestatorului lucrari de constructii.

Potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus enuntat, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile. Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate in beneficiul sau in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 din Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din norme, justificarea taxei se face pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care sa contina cel putin informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

De asemenea, in vederea justificarii dreptului de deducere pentru serviciile de constructii montaj, persoana impozabila trebuie sa faca dovada efectuarii lor pe baza unor situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv.

Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala nu au analizat documentele prezentate de contestator in raport de prevederile art.145-147 din Codul fiscal .

Dupa cum am aratat si mai sus legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma a conditiei de fond esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie prestate efectiv si sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au analizat daca facturile emise de SC X SRL , SC X SRL si SC X SRL au calitatea de document justificativ respectiv daca facturile in cauza contin informatiile obligatorii prevazute de lege, daca sunt indeplinite conditiile de forma.

Mai mult, incepand cu luna iunie 2007, d-l X este inregistrat ca persoana impozabila si a desfasurat activitati economice in domeniul exploatarei bunurilor corporale detinute in coproprietate cu sotia X, acesta actionand in numele asocierii si nu in nume proprie.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat daca facturile emise de SC X SRL , SC X SRL si SC X SRL, inscrise in jurnalele de cumparari pe perioada 2008-2010, au fost inregistrate pe anii 2008 2009 si 2010 in Registrul jurnal de incasari si plati intocmit in conformitate cu prevederile Ordinului 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si daca au fost declarate prin Declaratia privind veniturile realizate din Romania(formular 200) depusa de persoana impozabila X pe anii 2008, 2009 si 2010 la organul fiscal teritorial.

De asemenea, prin Raportul de inspectie fiscala ,organele de inspectie fiscala nu au analizat daca achizițiile pentru care se solicita deducerea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și au fost prestate efectiv de SC X SRL și SC X SRL.

Din documentele existente la dosarul contestației rezulta că în cauza în speta, au fost construite de apartamente care ulterior au fost vândute, persoana impozabilă X încasând contravaloarea lor , în cota parte, conform contractele de vânzare cumpărare încheiate cu persoanele în cauza.

Pentru veniturile încasate din vânzarea bunurilor imobile, contestatorul a fost obligat la plata TVA în valoare de lei, prin Decizia de impunere nr...../28.02.2013 emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr...../28.02.2013, întocmită de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P..... .

Prin Decizia de impunere nr...../14.06.2013, organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere a TVA în valoare de lei pe motiv că prestatorii de servicii SC X SRL și SC X SRL nu au colectat și declarat bugetului de stat, TVA înscrisă în facturile emise către persoana impozabilă X iar operațiunile înregistrate în baza acestor facturi nu au un conținut economic real și nu reflectă o operațiune reală având în vedere informațiile din baza de date a ANAF, respectiv prestatorii de servicii nu au decontat TVA sau nu au declarat TVA colectată pe perioada în care au emis facturi către persoana impozabilă X.

Însă, organele de inspectie fiscala nu au efectuat control încrucișat la prestatorii de servicii SC X SRL și SC X SRL pentru a verifica dacă societățile în cauza au prestat efectiv lucrările de construcție înscrise în devizele și situațiile de lucrări anexate facturilor emise către contestator; dacă prestatorii de servicii au achiziționat materialele de construcție necesare realizării imobilelor în cauza în condițiile în care în contractele de prestări servicii se specifică faptul că executantul se obligă să asigure materialele și utilajele pentru executarea lucrărilor; dacă societățile respective au deținut utilaje necesare realizării lucrărilor de construcție; dacă societățile prestatoare , pe perioada realizării lucrărilor de construcție, au avut personal angajat care să execute lucrările de construcție înscrise în devizele , situațiile de lucrări întocmite și anexate facturilor emise; dacă societățile prestatoare au declarat la organul fiscal teritorial obligații de plată de natură salariale.

În contestația formulată de X susține că pentru edificarea apartamentelor vândute a achiziționat materiale de construcție și în mod special a beneficiat de prestări servicii de construcție de la societăți de specialitate, care au emis facturi, au întocmit devize, situații de lucrări, au emis chitanțe pentru plățile pe care le-a făcut; documentele au fost prezentate organului de inspectie fiscala;

Potrivit prevederilor art.49 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală :

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

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*
- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Iar potrivit art.56 din același act normativ:

“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

La art.7 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscală, se precizează:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

La art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, se precizează:

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată 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;

(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;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

iar în conformitate cu prevederile art.65 alin.(1) din același act normativ:

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

Astfel potrivit prevederilor legale mai sus invocate, se retine ca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a bazei impozabile si a obligatiilor fiscale respectiv a TVA deductibila.

Pe baza documentelor existente la dosarul contestatiei, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra deductibilitatii TVA in valoare de lei aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii inregistrate in jurnalele de cumparari de catre d-l X pe perioada 2008-2010.

In conformitate cu prevederile legale enuntate organele de inspectie fiscala sunt in masura sa verifice si sa analizeze:

- daca contestatorul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati pe anii 2008 2009 si 2010, facturile emise de SC X SRL , SC X SRL si SC X SRL si daca cheltuieli inregistrate in baza acestor facturi au fost declarate prin Declaratia privind veniturile realizate din Romania(formular 200) depusa de persoana impozabila X pe anii 2008, 2009 si 2010 la organul fiscal teritorial.

-daca achizitiile de materiale de constructii de la SC X SRL au fost utilizate pentru edificarea imobilelor construite, respectiv daca au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile;

-daca achizitiile de servicii de la SC X SRL , SC X SRL au fost efectiv prestate de aceste societati si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile;

si pe baza constatarilor sa determine corect situatia fiscala a contribuabilului si sa stabileasca, potrivit legii, daca persoana impozabila X are dreptul la deducerea TVA in valoare de lei.

Astfel, in cauza in speta, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile pct.11.6 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

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

In consecinta, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../14.06.2013 si Raportul de inspectie fiscala nr...../14.06.2013 cu privire la suma de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata considerata ca nedeductibila fiscal si respinsa la rambursare.

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, urmeaza sa verifice daca achizitiile de bunuri si servicii sunt legate de activitatea economica desfasurata de contribuabil, respectiv in scopul realizarii de operatiuni taxabile, daca serviciile au fost prestate efectiv de SC X SRL , SC X SRL, societatea indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA in valoare de lei, prevazute la art.145-147 din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../14.06.2013 precum si a Raportului de inspectie fiscala nr...../14.06.2013 cu privire la suma de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata considerata ca nedeductibila fiscal si respinsa la rambursare.

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.