

DECIZIA nr. 727 / 2016  
privind soluționarea contestației formulate de  
**dl. .X.**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa nr.x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de dl. **.X.**, **CNP x**, cu domiciliul în x prin împuternicit Z cu sediul în x

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x îl constituie:

- Decizia de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, comunicată sub semnătură la data de 07.09.2016, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă totală de **x lei reprezentând:**
  - taxa pe valoare adăugată în sumă de x lei;
  - dobânzi/majorări de întârziere TVA în sumă de x lei;
  - penalități de întârziere TVA în sumă de x lei.
- Raportul de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x:
- Acte subsectevente Deciziei de impunere, inclusiv Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală MBS1-AIF-x

Prin Decizia nr. MBS1-AIF x, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a soluționat cererea contestatarului cu privire la capatul de cerere privind anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x, decizia fiind de respingere a contestației.

În concluzie, obligația domnului **.X.** de a se înregistra ca platitor TVA a fost stabilită printr-un act administrativ fiscal distinct, respectiv prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x, contestată și soluționată de organul competent prin Decizia nr. MBS1-AIF x emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, prin care s-a dispus respingerea contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **dl. .X.** cu privire la Decizia de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind taxa pe

valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat verificarea domnului **.X.**, persoană fizică, CNP x, pentru TVA pe perioada de la 01.12.2009 până la 30.11.2015.

Urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x organul fiscal a emis Decizia de impunere nr.MBS1\_AIF\_x privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale prin care s-au stabilit **obligații suplimentare de plată în sumă totală de x lei, reprezentând:**

- taxa pe valoare adăugată în sumă de x lei;
- dobânzi/majorări de întârziere TVA în sumă de x lei;
- penalități de întârziere TVA în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna octombrie 2009, persoana fizică **.X.** în urma tranzacțiilor imobiliare desfășurate, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x lei (conform contractelor de vânzare – cumpărare nr. x și nr. x) depășind plafonul de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro. Drept urmare, acesta nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii octombrie 2009 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2009.

Deoarece persoana impozabilă nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.12.2009 – 30.11.2015, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **x lei** astfel:

- în perioada 01.12.2009 – 30.06.2010 contribuabilul a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv livrări de construcții noi (apartamente) în valoare totală de x lei pentru care s-a stabilit TVA colectată în sumă de **x lei** prin procedeul sutei mărite aplicând cota de 19%, baza impozabilă fiind de x lei;

- în perioada 01.07.2010 - 30.11.2015 contribuabilul a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv livrări de construcții noi (apartamente) în valoare totală de x lei pentru care s-a stabilit TVA colectată în sumă de **x lei** prin procedeul sutei mărite aplicând cota de 24%, baza impozabilă fiind de x lei.

Având în vedere faptul că dl. **.X.** nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA și nu a prezentat facturi de achiziții bunuri și servicii, organele de control nu au putut determina valoarea TVA deductibilă, astfel că suma de x lei reprezintă în fapt diferențe suplimentare stabilite la control, respectiv TVA de plată datorată de contribuabil.

Pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de **x lei**, în urma inspecției fiscale s-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de **x lei**, astfel:

- majorări în sumă de x lei;
- dobânzi în sumă de x lei;
- penalități de întârziere în sumă de x lei.

**II.** Prin contestația formulată dl. **.X.** solicită anularea Deciziei de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x pentru următoarele motive și considerații:

- avizul de inspecție fiscală nu a fost trimis conform prevederilor legale în vigoare, existând inadvertențe de ordinul nulității absolute, drept pentru care, în opinia contestatorului, avizul este nul, neopozabil și nu produce efecte juridice;
- nu a fost respectată perioada de prescripție, fiind extinsă inspecția fiscală și asupra debitelor din anii prescriși, contribuabilul punând la dispoziția organelor fiscale dovada prescrierii pentru anii 2009-2010;
- cu privire la decizia de impunere emisă de DITL, organul fiscal comite o nelegalitate, în sensul neluării în considerare a bazei impozabile stabilite prin aceasta. În opinia contribuabilului, dacă ANAF modifică baza de impunere cu privire la cost, atunci acest lucru trebuie făcut urmând procedura legală, cu posibilitatea contestării în contenciosul fiscal, în caz contrar se încalcă dreptul la apărare. În susținere contribuabilul invocă Decizia x în care Curtea de Apel București a reținut varianta DITL ca fiind *“o valoare verificată de către autoritățile competente în domeniu”*;
- solicită acordarea deductibilității TVA-ului raportat la baza de impunere stabilită de DITL, drept care reiese din jurisprudența CJUE în cauzele conexe C95/07 și C96/07 *“dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat prin impunerea unor condiții de formă atâta timp cât condițiile de fond sunt respectate”*, organul fiscal având obligația estimării bazelor de impunere atunci când contribuabilul nu depune declarații fiscale sau nu conduce evidența contabilă;
- încălcarea jurisprudenței CJUE cu privire la impunerea de către organele fiscale a condițiilor suplimentare pentru deducerea TVA – respectiv existența facturii, cu referire la cazurile C-90/02 Bockemühl, hotărârea Polski Trawertyn 280/10, cauza 385/2009 Nidera Handelscompagnie, cauza C174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet, cauza Marks & Spencer C-309/06.

În concluzie, contestatarul apreciază că, atât Codul Fiscal cât și jurisprudența CJUE prevedeau dispoziții legale față de situația în speță, cu privire la taxarea inversă și deductibilitatea TVA-ului, ANAF având obligativitatea taxării

inverse corelate cu deductibilitatea TVA, atunci când o persoană fizică este încadrată ca plătitoare de TVA retroactiv.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

### **3.1 Aspecte procedurale cu privire la comunicarea avizului de inspecție fiscală și respectarea termenului de prescripție**

**În fapt**, aspectele procedurale cu privire la comunicarea avizelor de inspecție fiscală au fost analizate în cuprinsul Deciziei nr. MBS1\_AIF\_x emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, fiind reținut faptul că data începerii inspecției fiscale a fost 17.12.2015.

**În drept**, conform O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile următoarele prevederi:

#### ***„Art. 101 Avizul de inspecție fiscală***

***(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.***

***(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.***

***(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:***

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;***
- b) data de începere a inspecției fiscale;***
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;***
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”***

#### ***“Art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală***

***(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:***

***[...]***

***b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.***

***[...]***

**(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:**

**a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;**

**b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;**

**c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.**

**(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:**

**a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;**

**b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;**

**c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;**

**d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului**

[...]

**(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, **această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.****

Cu privire la termenele de prescripție, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

#### **“Art. 21 Creanțele fiscale**

**(1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.**

**(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:**

**a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin.**

**(4), denumite creanțe fiscale principale;**

[...]

#### **“Art.91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

**(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**

**„Art.92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**

- (1) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se întrerup:
- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
  - b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;
  - c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.
- (2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se suspendă:
- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
  - b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;**
  - c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;
  - d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.
- (3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

#### **“Art. 98 Perioada supusă inspecției fiscale**

- (1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.
- (2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).
- (3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:
- a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
  - b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;
  - c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

În perioada 27.10.2015 – 27.11.2015, în baza ordinului de serviciu nr.311/27.10.2015, organele fiscale au efectuat un control inopinant la domiciliul domnului **.X.** situat în x în vederea verificării conformității și îndeplinirii obligațiilor fiscale în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.12.2009 – 31.12.2014. Controlul nu s-a putut desfășura deoarece dl. **.X.** nu a fost găsit la adresa sus menționată, drept pentru care organele de inspecție fiscală au trimis prin poștă invitația nr. x, rămasă neconfirmată de primire. Drept urmare a fost întocmit Procesul verbal nr. x.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 52 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare a fost întocmită adresa nr.x către Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de date, fiind primit răspunsul cu adresa nr.x, înregistrat la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr.x prin care a fost confirmat domiciliul domnului **.X.** la adresa: x.

Termenul de prezentare ca urmare a invitației nr. x a fost în data de 02.11.2015, contribuabilul neprezentându-se la termenul stabilit.

În conformitate cu prevederile art. 52 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, organele fiscale au efectuat demersurile legale pentru a intra în posesia documentelor relevante pentru controlul inopinant, solicitând informații de la birourile notariale și de la Direcția Generală de Impozite și Taxe Locale. Având în vedere prevederile art.102 alin.(3) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare s-a dispus începerea inspecției fiscale.

În data de 17.12.2015 echipa de inspecție fiscală în baza ordinului de serviciu nr. 355/17.12.2015 s-a deplasat la sediul contribuabilului .X. situat în x în vederea începerii inspecției fiscale parțiale, unde nu a fost găsit niciun reprezentant fiscal. În aceeași dată a fost emis și Avizul nr. x, aviz emis pentru extinderea perioadei de verificare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv 01.12.2009 - 30.11.2015 în baza art. 98 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Ținând cont de faptul că la sediul contribuabilului nu a fost găsit niciun reprezentant legal, în conformitate cu prevederile art.102 alin.(6) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare a fost întocmit Procesul verbal de constatare nr.x și a fost întocmită și invitația cu nr. x către **dl.X.** cu adresa x, **data începerii inspecției fiscale fiind 17.12.2015.** Avizul de inspecție fiscală nr. x a fost emis pentru extinderea perioadei de verificare a TVA și a fost comunicat la începerea inspecției fiscale parțiale în data de 17.12.2015 conform prevederilor legale ale art. 98 alin.3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește respectarea termenului de prescripție, având în vedere prevederile art. 347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „(1) *termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data la care au început să curgă*” se reține faptul că termenele de prescripție care au început să curgă sub imperiul vechii legi se calculează după normele în vigoare la data la care au început să curgă, adică după dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003.

În scopul clarificării momentului nașterii obligației fiscale, Comisia fiscală centrală, într-un caz individual, a dat o soluție conform căreia prescripția organului fiscal de a stabili obligații fiscale era reglementată, la alin.(1) și (2) ale art.91 din OG nr. 92/2003, în sensul că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în cazul impozitului de profit , începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 *”Declarație privind impozitul pe profit”*, ceea ce înseamnă că **aprecierea Comisiei fiscale este aceea că**

**dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere.**

În cazul în speță, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2009 pentru care termenul de depunere al declarației intervine în anul 2010, termenul de prescripție începe să curgă de la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la 01.01.2011. Astfel, pentru luna decembrie 2009, **termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale se împlineste la 01.01.2016.**

De asemenea, termenele de prescripție se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune; pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale și pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

Ținând cont de cele precizate anterior, se reține faptul că organele fiscale au respectat aspectele procedurale cu privire la respectarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

**3.2. Cu privire la solicitarea expresă a dreptului de deducere a TVA în baza Deciziei de impunere emisă de DITL**

***Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect în sarcina contribuabilului TVA de plată în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei ca urmare a depășirii plafonului de TVA pentru tranzacțiile imobiliare desfășurate, neacordând dreptul de deducere a TVA pe baza valorii construcțiilor stabilite prin Deciziile de impunere emise de DITL și fiind în imposibilitatea de a stabili suma TVA deductibilă în condițiile în care contribuabilul nu a prezentat facturi de achiziții bunuri/servicii.***

**În fapt**, în urma verificării efectuată la **.X.** și consemnată în RIF nr. MBS1\_AIF\_x, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2009, contribuabilul a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x lei (conform contractelor de vânzare – cumpărare nr.x și nr.x) depășind plafonul de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii octombrie 2009 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2009.



Organele de inspecție fiscală au solicitat documentele justificative pentru acordarea deductibilității TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru realizarea imobilelor însă contestatarul a solicitat în mod expres acordarea dreptului de deducere în baza valorilor din Deciziile de impunere emise de DITL motivând faptul că nu pot exista, pentru același imobil, două baze de impunere diferite, una stabilită de DITL și una stabilită de ANAF și invocând în susținerea sa Decizia x în urma căreia instanța se pronunță că „Prin urmare, câtă vreme s-a stabilit că reclamanta este persoană impozabilă în scop de TVA, aceasta poate beneficia de deducerea TVA aferentă lucrărilor de construcție executate, în caz de contract depășindu-se ceea ce era necesar pentru atingerea obiectivului corectei colectări a TVA”.

Urmare neprezentării documentelor justificative care stau la baza acordării dreptului de deducere a TVA, organele de control au fost în imposibilitatea de a determina valoarea TVA deductibilă, astfel că suma de x lei reprezintă în fapt diferențe suplimentare stabilite la control, respectiv TVA de plată datorată de contribuabil.

Pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de **x lei**, în urma inspecției fiscale s-au calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de **x lei**, astfel:

- majorări în sumă de x lei;
- dobânzi în sumă de x lei;
- penalități de întârziere în sumă de x lei.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

*[...]*

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor 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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;**

*[...]*

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.

Norme metodologice

46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”**

Prin urmare, legislația internă are precizări exprese cu privire la acordarea deductibilității TVA, persoanele impozabile având dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite cumulativ atât condiția de fond cât și condiția de formă, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Referitor la argumentele invocate de contestator se retin urmatoarele:

A. Referitor la solicitarea expresă a dreptului de deducere a TVA pe baza valorii stabilite in Decizia de impunere emisă de DITL

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

251 din Legea nr. 571/2003 privin Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART. 251 Calculul impozitului pentru persoane fizice**

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

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

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

Așa cum rezultă din prevederile legale antecitate, Codul Fiscal face precizări exprese și diferite, atât pentru stabilirea valorii impozabile în cazul impozitului pe clădiri cât și pentru stabilirea bazei impozabile în cazul TVA. Astfel, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția prevăzută de lege, în funcție de obligația fiscală care face obiectul impunerii, așa cum rezultă din prevederile art. 6, art. 64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 6.1 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

**„Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**  
*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

**„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.*

*Norme Metodologice*

*6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”*

Conform prevederilor Codului fiscal, deducerea TVA presupune mai întâi de toate existența exemplarului original al facturii, alte acte doveditoare fiind luate în considerare în plus, pentru demonstrarea utilizării achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile. Astfel, inexistența facturii duce din start la imposibilitatea exercitării dreptului de deducere.

Așa cum rezultă din prevederile pct. 7 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată **“sistemul comun privind TVA**

**este necesar să conducă**, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, **la o neutralitate în domeniul concurenței**, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție”. Ori, în cazul în speță, acordarea dreptului de deducere în baza valorii stabilite de DITL, contravine principiului neutralității TVA atâta timp cât, având în vedere lipsa facturilor de achiziție, nu se poate stabili dacă furnizorii erau sau nu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA și dacă au colectat sau nu TVA.

Astfel, ținând cont de faptul că nu au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală facturi de achiziție aferente realizării imobilelor care au făcut obiectul impunerii, organul fiscal a fost în imposibilitatea estimării unei baze impozabile în ceea ce privește TVA deductibil, mai ales ca până la data controlului contestatarul nu a depus nicio declarație fiscală în ceea ce privește TVA.

Drept urmare, în mod corect organul fiscal a stabilit în sarcina contestatorului TVA de plată în sumă de x lei fiind în imposibilitatea estimării, în lipsa documentelor justificative – facturile de achiziție, a bazei impozabile pentru acordarea deductibilității TVA și nu a acordat deductibilitatea TVA în baza valorii impozabile stabilite prin Decizia emisă de DITL, aceasta bază impozabilă fiind utilizată doar la stabilirea impozitului pe clădiri.

În ceea ce privește decizia x invocată de contribuabil, aceasta nu este definitivă fiind atacată cu cale de recurs, așa cum reiese din informațiile referitoare la dosar existente pe portatul Curții de Apel București.

## B. Referitor la aplicarea jurisprudenței CJUE

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației cazurile invocate de contestatar atâta timp cât spețele dezbătute de acestea sunt complet diferite de speța în cauză, astfel:

- în cauza **90/02 Bockemühl** întrebarea care a fost supusă CJUE a fost: dacă dreptul de deducere a TVA, **în situația în care se aplică mecanismul taxării inverse**, al unei persoane impozabile care este răspunzătoare în calitate de destinatar al serviciilor pentru TVA aferentă, poate fi exercitat doar dacă persoana impozabilă se află în posesia unei facturi conform art. 22, alin. 3 din A Șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată, ori, în cazul în speță, nu avem de a face cu o operațiune supusă taxării inverse; Cauzele conexe **C95/07 și C96/07 Ecotrade** pun în dezbatere problematica deductibilității taxei în cazul operațiunilor de taxare inversă, operațiuni care nu fac obiectul speței în cauză.

- în cauza **280/10 Polski Trawertyn** s-a pus problema exercitării dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în condițiile în care, la data emiterii facturii referitoare la respectiva achiziție, societate nu era încă înregistrată, nici identificată în scopuri de TVA iar **factura a fost emisă în numele asociaților**.

Așadar, în acest caz a existat o factura emisă în numele asociațiilor și achitata de aceștia, fiind pusă în discuție deductibilitatea TVA-ului acestei facturi emisă înainte de înregistrarea societății în scopuri de TVA;

- în cauza **385/2009 Nidera Handelscompagnie**, cu referire la punctul 42 invocat de contribuabil, Curtea s-a pronunțat **în contextul sistemului de taxare inversă**, context ce nu este aplicabil cauzei în speță. Mai mult, interpretarea contestatarului cu privire la punctul 48 *“Desigur, persoanele impozabile au de asemenea obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, conform măsurilor adoptate în acest scop de statele membre, și aceasta în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept”* este eronată, în sensul că ea face referire la lipsa declarației de înregistrare în scopuri de TVA și nu la lipsa facturii. În plus, în cazul Nidera Handelscompagnie suma TVA facturat de furnizori și achitată acestora este cunoscută nepunându-se problema estimării acesteia în condițiile în care nu există documente justificative;

- punctul 27 al cauzei **C174/08 NCC Construcțion Danmark A/S împotriva Skatteministereit**, așa cum este invocat de contribuabil, subliniază faptul că principiul neutralității este garantat în ceea ce privește sarcina fiscală aplicabilă tuturor activităților economice în condițiile în care aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA. Astfel, dintre toate faptele juridice cu efect patrimonial încheiate de o persoană impozabilă, într-o perioadă fiscală, unele sunt generatoare de TVA deductibil și altele nu, pentru acestea din urmă persoana impozabilă comportându-se ca un consumator final. Ori, în condițiile în care nu se pot identifica operațiunile generatoare de TVA deductibil, nu se poate garanta principiul neutralității TVA;

- în cauza **C-309/06 Marks & Spencer** contestatarul interpretează concluziile avocatului general Kokott în această cauză invocând faptul că *“principiile generale de drept care trebuie respectate de un stat membru la transpunerea dreptului comunitar în legislația națională, respectiv la aplicarea dispozițiilor naționale de transpunere, impun ca unor operațiuni determinate să li se aplice efectiv metoda pe care legislația națională o prevede pentru acestea”*. Ori, în cazul în speță, legislația națională a fost aplicată, în Codul Fiscal existând prevederi cu privire la deducerea TVA-ului conform art. 145 și 146.

Principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie

destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite doua condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Drept urmare, ținând cont de faptul că societatea nu a pus la dispoziția organelor de control facturi de achiziții bunuri și servicii, acestea fiind în imposibilitatea determinării momentului exigibilității TVA și a sumei TVA exigibile conform prevederilor legale, organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la stabilirea TVA de plată ca urmare a depășirii plafonului în cazul tranzacțiilor imobiliare desfășurate de contestatar.

Astfel, ținând cont de prevederile legale invocate și de poziția organului de inspecție fiscală se va respinge contestația cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în suma de **x lei**.

Pentru neachitarea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar au fost calculate accesorii conform art.119 și art. 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, modificată și completată, valabil până la data de 30.06.2010:

**"Art.119** -(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

**"Art.120** - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

"(7) Nivelul majorarii de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Începând **cu data de 1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, modificate prin O.U.G. [nr. 39/2010](#):

**"Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**"

[...]

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)."

**"Art. 120** - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadentă și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

[...]

**(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."**

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată a fost modificat O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

**"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."**

Alineatul (7) al art.120 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată fost modificat prin punctul 14. din Ordonanță de urgență **nr. 8/2014** începând cu 01.03.2014, astfel:

**"(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere."**

ARTICOLUL 120<sup>1</sup> din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată a fost introdus prin punctul 11. din Ordonanță de urgență **nr. 39/2010** începând cu 01.07.2010:

**"Art.120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

**(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."**

ARTICOLUL 120<sup>1</sup> din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență **nr. 50/2013** începând cu 01.07.2013:

**"Art.120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

**(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 **alin. (2)-(6)** sunt aplicabile în mod corespunzător.**

- (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.  
(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.174 și art. 176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

**“ART. 174 Dobânzi**

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

**“ART. 176 Penalități de întârziere**

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile [art. 174](#) alin. (2) - (4) și [art. 175](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

(4) Penalitatea de întârziere nu se aplică pentru obligațiile fiscale principale nedecarate de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadenta a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Cum contestatorul nu contesta modul de calcul al accesoriilor și prin aplicarea regulii de drept **“accessorium sequitur principalem”** se va respinge contestația în privința accesoriilor stabilite pentru TVA suplimentară de plată în suma de **x lei**.

Cu privire la solicitarea contestatarului de a transmite punctul său de vedere către Comisia fiscală centrală pentru o interpretare legală, facem precizarea că, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale și ținând cont de faptul că nu există puncte de vedere divergente în ceea ce privește aplicarea legislației în acest caz, nu se impune consultarea Direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală și mai departe sesizarea Comisiei fiscale centrale.



Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 6, art. 21 alin.(1), alin.(2) lit. a), art.64, art. 91, alin. (1)-(2), art. 92 alin (1)-(3), art.98 alin. (1)-(3), art. 101 alin.(1)-(3) și art.102 alin.(1), lit. b), alin. (3), alin.(4), alin.(6), art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, art. 145 alin. (1)- (2), art. 146 alin.(1), lit.a), art. 251 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 174, art. 176, art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, pct.7 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată:

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de persoana fizică **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale suplimentare de plată în **suma totală de x lei**, reprezentând **TVA în sumă de x lei și accesorii aferente în suma de x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.