

DECIZIA nr.            /  
privind soluționarea contestației formulate de  
**dl. .X.**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 42917/13.09.2016

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, CUI x**, cu domiciliul indicat pentru comunicarea actelor de procedură x prin împuternicit 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, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x îl constituie:

- Decizia de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, comunicată sub semnătură la data de 22.08.2016, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de **x lei reprezentând TVA;**
- Raportul de inspecție fiscală nr. x;
- Acte subsecvente Deciziei de impunere, inclusiv Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii.

Ținând cont de faptul că au fost contestate și actele subsecvente Deciziei de impunere și de faptul că acestea nu au fost individualizate de contestatar așa cum rezultă din adresa nr. x înregistrată la DGRFPB sub nr. x și în baza art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală facem precizarea că, în ceea ce privește aceste acte contestația este prematur formulată.

Cu privire la contestarea Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii invocată de contestatar, aceasta nu a fost emisă până la data primirii adresei nr. x emisă de AS1FP- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice înregistrată la DGRFPB sub nr. x. La momentul emiterii acesteia se poate face contestație împotriva ei la instanța de contencios administrativ competentă în baza art. 213 alin.(13) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 213 Poprirea și sechestrul asigurator*

*[...]*

*(4) Măsurile asiguratorii se dispun prin decizie emisă de organul fiscal competent. În decizie organul fiscal precizează debitorului că prin constituirea unei garanții la nivelul creanței stabilite sau estimate, după caz, măsurile asiguratorii vor fi ridicate.*

*[...]*

*(13) împotriva deciziei prin care se dispune instituirea măsurilor asigurătorii, prevăzute la alin. (4), cel interesat poate face contestație la instanța de contencios administrativ competentă.*

*[...]*”

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. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

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.**, **CUI x**, **CNP x**, pentru TVA pe perioada de la 01.01.2013 până la 31.03.2016.

Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x organul fiscal a emis Decizia de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice prin care s-au stabilit **obligații suplimentare de plată în sumă de x lei, reprezentând TVA.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna mai 2013, persoana fizică **.X.** în urma tranzacțiilor imobiliare desfășurate, a depășit plafonul de scutire de TVA. 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 conform art. 153 alin.(1), lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii mai 2013 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2013.

Deoarece dl. **.X.** nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.07.2013-31.12.2015, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA în sumă de **x lei**, la baza impozabilă de x lei astfel:

- în perioada 01.07.2013-31.12.2013 contribuabilul a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv livrări de construcții noi (apartamente și anexe imobil) în valoare totală de x lei pentru care s-a stabilit TVA colectată în sumă de **x lei** prin pcedeuł sutei mărite aplicând cota de 24%, baza impozabilă fiind de x lei;

- în perioada 01.01.2015-31.12.2015 contribuabilul a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv livrări de construcții noi (apartamente și anexe imobil) 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.

Deși dl. **.X.** nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, în temeiul art. 167, 168, 179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Europei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și au acordat deductibilitatea TVA în sumă de **x lei** în baza facturilor de achiziție puse la dispoziție de contribuabil care îndeplineau condițiile prevăzute de art. 155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și care erau aferente realizării obiectivelor imobiliare.

Astfel, urmare constatărilor, diferențele stabilite de organele fiscale reprezentând TVA de plată au fost în sumă de **x lei**.

**II.** Prin contestația formulată, dl. **.X.** solicită anularea Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x pentru următoarele motive și considerații:

- organele fiscale nu au ținut cont de declarația fiscală emisă de DITL, aceasta fiind, din punctul său de vedere, asimilată unei decizii de impunere și producând efecte juridice, deci, un act administrativ fiscal pe care ANAF avea obligația să-l respecte. Astfel, organul fiscal comite o nelegalitate și nu respectă prevederile din Codul de procedură fiscală cu privire la aprecierea stării de fapt fiscale și adoptarea soluției admise de lege, în sensul neluării în considerare a bazei impozabile stabilite prin aceasta și neacordării deductibilității TVA la această bază impozabilă. În susținere contribuabilul invocă Decizia Buga 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. În plus contribuabilul invocă în baza art. 77 din Codul Fiscal, derogarea de la necesitatea unei facturi în acest caz, considerând că decizia emisă de DITL respectă prevederile Codului Fiscal privind exercitarea dreptului de deducere. Mai mult, contribuabilul consideră că trei autorități: DITL, ISC și Instituția Notarului public folosesc **valori autorizate a lucrărilor de construire**, calculate

de experți conform legii, ceea ce înseamnă că imobilul are la bază niste costuri care se pot deternima clar prin expertiză, costuri care au atașat TVA;

- 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;

- existența unei erori în stabilirea bazei de impunere, prin reținerea TVA-ului inclus în prețul contractual, ANAF modificând actul notarial ceea ce ar presupune depunerea unei declarații rectificative de către notari și, implicit, ANAF fiind obligată la restituirea diferenței în plus de impozit pe venit rezultată din calcularea TVA prin procedeul sutei mărite.

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:

***Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect în sarcina contribuabilului TVA de plată 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 impozabile a construcțiilor stabilită prin Decizia de impunere emisă de DITL ci doar în baza facturilor de achiziție prezentate de contribuabil***

**În fapt**, în urma verificării efectuată la dl. **.X.** și consemnată în RIF nr. x, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. **.X.** a desfășurat activități economice în mod independent și că, în luna mai 2013, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x lei, cumulată de la începutul anului 2013, depășind plafonul de TVA de 220.000 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 mai 2013 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2013 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Începând cu data de 01.07.2013 contribuabilul avea obligația depunerii deconturilor de TVA, obligație neîndeplinită de acesta. Drept urmare, organele de control au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA. Astfel, a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x lei**, corespunzătoare unei baze impozabile de x lei provenită din:

- operațiuni taxabile realizate în perioada 01.07.2013-31.12.2013 în valoare totală de x lei (vânzare apartament nr.x situat în imobilul din x) pentru care s-a calculat TVA prin procedeul sutei mărite în valoare de x lei;

- operațiuni taxabile realizate în perioada 01.01.2015-31.12.2015 în valoare totală de x lei (vânzare apartamente situate în imobilul aflat în Str. x) pentru care s-a calculat TVA prin procedeul sutei mărite în valoare de x lei

În anii 2014 și 2016, organele de inspecție fiscală, în urma verificărilor bazei de date a ANAF, a documentelor transmise de notari și a documentelor puse la dispoziție de contribuabil, au constatat că dl. **.X.** nu a efectuat tranzacții imobiliare.

Deși persoana impozabilă **.X.** nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în timpul perioadei verificate și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean acordând **dreptul de deducere al TVA în sumă de x lei** pe baza documentelor referitoare la achizițiile de bunuri și servicii aferente obiectivelor de investiție din perioada 2013-2015, documente care îndeplineau atât condițiile de formă cât și condițiile de fond prevăzute de lege, astfel:

- factura nr.x și factura nr.x emise de x, CUI RO x, reprezentând onorariu dezmembrare/partaj, TVA deductibilă = x lei;

- factura nr.x, factura nr.x și factura nr. x emise de S.C x, RO x, reprezentând avans beton, TVA deductibilă = x lei;

- factura nr.x și factura nr. x emise de S.C x SRL reprezentând tâmplărie PVC, TVA deductibilă = x lei;

Pentru factura nr. x emisă de SC x SRL emisă conform contract nr.x, TVA deductibilă = x lei nu a fost acceptat dreptul de deducere întrucât factura nu specifică denumirea bunului achiziționat iar contribuabilul nu a prezentat contractul nr. x la care se face referire în factură sau alte documente care să probeze că achiziția respectivă este aferentă obiectivului de investiție din Str. x.

Astfel, situația centralizată a constatărilor organelor de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2013 până la 31.03.2016 este:

- TVA colectată = x lei

- TVA dedusă = x lei

- **TVA de plată = x lei**

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că în anul 2016 contribuabilul nu a realizat tranzacții imobiliare:

**“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;**

**[...]**

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

Norme metodologice

**45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică,** cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147<sup>1</sup> din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147<sup>2</sup> din Codul fiscal.

**(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal.** Prin excepție de la prevederile art. 155 alin.

(19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

**“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Mai mult, potrivit prevederilor legale, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, cu condiția ca bunurile respective să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Cu privire la argumentele invocate de contestatar se retin urmatoarele:

A. Referitor la faptul că organele de control nu au ținut cont de valoarea impozabilă a clădirii stabilită prin Decizia de impunere emisă de DITL și la solicitarea expresă a dreptului de deducere a TVA pe baza valorii stabilite în Decizia de impunere emisă de DITL

Invocarea contribuabilului cu privire la faptul că trei autorități, DITL, ISC și Instituția Notarului Public folosesc valori autorizate a lucrărilor de construire calculate de experți conform legii nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât atât Autorizația de construcție, Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor cât și Decizia de impunere pentru calculul impozitului pe clădiri emisă de DITL se bazează pe valori ale construcțiilor declarate de contribuabil, estimative, orientative, și nu pe valori stabilite pe bază de documente justificative, așa cum rezultă și din prevederile de mai jos:

**“ART. 77<sup>1</sup> Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal**

**[...]**

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

Mai mult, 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 **calculată prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a clădirii cu valoarea impozabila exprimată în lei/mp** și produce efecte **doar** în ceea ce



privește stabilirea impozitului 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 [...]**”

Așadar, Codul Fiscal face precizări exprese și diferite, atât pentru stabilirea valorii impozabile în cazul impozitului pe clădiri cât și pentru îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere. 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 și din prevederile art.6 completate cu pct.6.1 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**„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.**”

**„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.”

Din conținutul articolelor antecitate, rezultă că forța probantă este a documentelor justificative, alte documente doveditoare fiind luate în considerare în completarea acestora.

Pct.7 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată face următoarea precizare: **“sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutițiile 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.

În ceea ce privește decizia Buga 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 dezbateră 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, societatea 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 asociaților și achitată 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 per mite 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 facturată 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 Skatteministerei**, 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.

Și 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.

C. Referitor la existența unei erori în stabilirea bazei de impunere, prin reținerea TVA-ului inclus în prețul contractual, ANAF modificând astfel actul notarial și fiind obligată la restituirea diferenței în plus de impozit pe venit rezultată din calcularea TVA prin procedeul sutei mărite

Conform prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) Comisia fiscală centrală a adoptat Decizia nr. 6/2014 care prevede că:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

[...]

**b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.** În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;"

Având în vedere prevederile legale de mai sus și plecând de la faptul că vânzarea imobilelor s-a făcut către persoane fizice, iar contractele de vânzare cumpărare nu au prevederi legate de TVA, rezultă că prețul vânzării include și TVA, iar pentru determinarea valorii acesteia se aplică procedeul sutei mărite, organele fiscale procedând în mod corect la stabilirea TVA colectată.

Stabilirea bazei de impozitare din punct de vedere al TVA este diferită și independentă de stabilirea bazei de impozitare în cazul transferului proprietăților imobiliare, prețului vânzării din contractele încheiate de notari prin care se transferă dreptul de proprietate este o valoare declarată de părți sau valoarea orientativă stabilită prin expertiza întocmită de camera notarilor publici în cazul în care valoarea declarată este inferioară acesteia. Faptul că există baze de impozitare diferite pentru obligații fiscale diferite, ambele stabilite conform prevederilor legale, duce la concluzia că stabilirea uneia nu atrage și modificarea celeilalte, ele funcționând în mod independent una de alta.

Astfel, ținând cont de prevederile legale invocate, de poziția organului de inspectie fiscală și de faptul că dl. .X. a prezentat doar o parte din facturile de

achiziții efectuate în scopul realizării obiectivelor care au făcut obiectul impunerii, în mod corect organul fiscal a stabilit în sarcina contestatorului **TVA de plată în sumă de x lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de x lei și TVA deductibilă în sumă de x lei calculată asupra documentelor justificative puse la dispoziție de către contestator.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 6, art.64 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare; pct.61 din Normele metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 aprobate prin HG nr. 1050/2004; art. 77<sup>1</sup> alin. (4), art. 137 alin.(1), lit.a), art. 145 alin. (1), (2) lit a), alin. (4), art. 146 alin. (1), lit.a), alin. (2), art. 251 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin.(1), alin.(2), alin.(19), pct.46 alin.(1) din Norma metodologică aprobată prin HG 44/2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; art. 213 alin.(4), alin.(13) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Decizia comisiei fiscale centrale nr. 6/2014.

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de persoana fizică **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr. x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice pentru obligații fiscale suplimentare de plată în **suma totală de x lei**, reprezentând **TVA**.

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.