



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor Nr.17, sector 5, București,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

## **DECIZIA nr. 146 / 2016**

**privind soluționarea contestației depusă de  
.X. din .X.**

**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. .X./24.02.2014 și  
reînregistrată sub nr.A-SLP 196/29.01.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de persoana fizică .X., prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 196/29.01.2016, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de persoana fizică mai sus menționată, cu domiciliul în .X., Aleea .X., scara .X., etaj .X., apartament .X., sector .X., cod numeric personal .X., cod de înregistrare fiscală .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .X./20.12.2013 (denumită în continuare "Decizia de impunere nr. .X./20.12.2013") emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.12.2013.

Persoana fizică .X. și-a întemeiat solicitarea în baza Ordonanței de clasare din data de 06.10.2015, pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosarul nr.X., rămasă definitivă prin Încheierea din data de 01.02.2016 pronunțată de Tribunalul .X., Secția Secția I Penală - Camera

Preliminară/Fond în dosarul nr..X..

Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la asocierea formată din persoanele fizice .X. și .X., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2006-31.10.2011 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice .X. au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.12.2013 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./20.12.2013.

Împotriva titlului de creanță mai sus menționat, persoana fizică .X. a formulat contestație, arătând, printre altele, că terenul situat în .X. nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată întrucât acesta a fost utilizat în scop personal, sens în care a depus în probațiune două declarații pe propria răspundere date de persoane fizice, autentificate la notar.

Întrucât din demersurile întreprinse de organele de inspecție fiscală, ca urmare a cercetărilor efectuate la fața locului, a rezultat o altă situație de fapt decât cea relevată de declarațiile notariale aduse de contestatar ca mijloace de probă, aspect ce a ridicat suspiciuni cu privire la veridicitatea acestor declarații notariale, veridicitate care constituia o condiție esențială în vederea stabilirii datei de la care persoana fizică devenea plătitoare de TVA și implicit a taxei pe valoarea adăugată datorată, prin adresa nr..X./06.07.2015, Agenția Națională de Administrare Fiscală, în temeiul art.291 din Codul de procedură penală, a formulat împotriva domnului .X., Plângere înregistrată la Parchetul de pe lângă Judecătoria Sector .X., în data de 07.07.2015.

Având în vedere că între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.12.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .X./20.12.2013 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite exista o strânsă interdependență de care depindea soluționarea cauzei pe cale administrativă, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în temeiul prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr. .X./09.07.2015, a suspendat soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată, respectiv dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin Ordonanța din data de 06.10.2015 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosar nr..X. s-a dispus clasarea cauzei privind învinuitul .X. sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.f) din Legea nr.241/2005 .

Împotriva Ordonanței de clasare din data de 06.10.2015 dispusă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, în temeiul art.339 alin.(4) coroborat cu art.323 din Codul de procedură penală, a formulat plângerea nr..X./18.11.2015.

Prin Încheierea din data de 26.01.2016, pronunțată de Tribunalul .X. - Secția I Penală - Camera Preliminară/ Fond în dosarul nr..X., definitivă, s-a dispus respingerea ca nefondată a plângerii formulată de petenta Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva ordonanței din data de 25.11.2015 a prim procurorului Parchetului de lângă Tribunalul .X. prin care a fost respinsă plângerea formulată de aceeași petentă împotriva ordonanței de clasare dispusă la data de 06.10.2015 în dosarul nr..X. a Parchetului de lângă Tribunalul .X..

Cu adresa nr..X./24.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 437/26.02.2016, Direcția Generală Juridică din cadrul A.N.A.F. a comunicat Încheierea din data de 01.02.2016, respectiv Încheierea din data de 04.02.2016 (privind îndreptarea erorii materiale) pronunțată de Tribunalul .X. - Secția I penală în dosarul nr..X., definitivă, prin care s-a dispus respingerea ca inadmisibilă a plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva ordonanței din data de 25.11.2015 a prim procurorului Parchetului de lângă Tribunalul .X. prin care a fost respinsă plângerea formulată de aceeași petentă împotriva ordonanței de clasare dispusă la data de 06.10.2015 în dosarul nr..X. a Parchetului de lângă Tribunalul .X..

Având în vedere că Ordonanța de clasare din data de 06.10.2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosar nr..X. a rămas definitivă prin Încheierea din data de 26.01.2016 a Tribunalului .X. - Secția I Penală în dosarul nr..X., rezultă că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică .X. a încetat definitiv.

Ca urmare, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, precum și ale art.272 alin.(5) lit.a) din același act normativ, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere .X./20.12.2013 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.12.2013, în ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

**I. Persoana fizică .X. solicită desființarea în tot a Deciziei de impunere .X./20.12.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.12.2013 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice .X. și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata debitului în sumă de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei, pentru următoarele motive de fapt și de drept:**

► **Aplicarea unui tratament fiscal incorect înstrăinărilor de terenuri**

Persoana fizică precizează că în perioada supusă inspecției fiscale a încheiat un număr de 9 contracte de vânzare-cumpărare terenuri, și anume:

• în anul 2006, un număr de 5 contracte de vânzare-cumpărare, din care:

- un număr de 3 contracte au avut ca obiect vânzarea către diverse persoane juridice române a unor loturi de teren intravilan arabil situate în .X., categoria de folosință a acestor loturi de teren reieșind din fișele corpului de proprietate eliberate de Agenția Națională de Cadastru; pentru aceste tranzacții, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să aplice taxarea inversă, conform art.60 (2) lit.b) din Codul fiscal, în cazul în care ar fi fost considerat persoană fizică plătitoare de TVA;

- un contract a avut ca obiect vânzarea către persoane fizice a unor loturi de teren intravilan arabil situate în .X., categoria de folosință a acestor loturi de teren reieșind din fișele corpului de proprietate eliberate de Agenția Națională de Cadastru;

- un contract a avut ca obiect vânzarea către o persoană juridică română a unui teren intravilan situat în .X. și construcția edificată – garaj; pentru

această tranzacție, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să aplice taxarea inversă, conform art.60 (2) lit.b) din Codul fiscal, în cazul în care ar fi fost considerat persoană fizică plătitoare de TVA.

Contestatarul susține că, în ipoteza în care avizul de inspecție fiscală ar fi fost comunicat corect, ceea ce nu este cazul, plafonul de la art.152 (1) din Codul fiscal pe anul 2006 de .X. lei este unul personal, iar soția sa ar fi avut dreptul la un plafon egal, astfel că plafonul ar fi fost depășit abia după această tranzacție.

Totodată, contestatarul, invocând decizia Tulică/Plavoșin a Curții Europene de Justiție, precum și principiul tempus regit actum, susține că organul fiscal trebuie să calculeze TVA-ul inclus în profit, să recalculeze actele notariale, să nu aplice impozit pe profit și la porțiunea de TVA inclusă în preț, să rectifice declarația 208, să-i recalculeze și să-i restituie diferența de impozit pe profit plătită în plus, cu dobândă.

Persoana fizică susține că organul de inspecție fiscală a greșit calculul adăugând TVA la preț, respectiv acesta a calculat TVA în sumă de .X. lei, în condițiile în care, potrivit deciziei pronunțate de Curtea Europeană de Justiție în cauza Tulică/Plavoșin, TVA este inclusă în preț, rezultând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, însă acest calcul nu respectă legislația europeană.

Astfel, persoana fizică susține că, pentru motivele expuse mai sus, raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt nule.

● în anul 2007, un număr de 3 contracte de vânzare-cumpărare, din care:

- un contract a avut ca obiect vânzarea către o fundație a unui teren intravilan agricol și a unei cote părți de teren cu destinația de drum acces situate în .X., categoria de folosință a terenului reieșind din fișa corpului de proprietate eliberată de Agenția Națională de Cadastru și din Certificatul de atestare fiscală din data de 06.02.2007 emis de DITL, .X.; terenul arabil fiind scutit de la plata TVA, conform art. 141 (2) lit.f) din Codul fiscal;

- un contract a avut ca obiect vânzarea către o persoană juridică română a unui lot de teren intravilan arabil și a unei cote indivize reprezentând drum de acces, situate în .X., categoria de folosință a terenului reieșind din fișa corpului de proprietate eliberată de Agenția Națională de Cadastru și din Certificatul de atestare fiscală din data de 20.03.2007 emis de DITL, .X.; terenul arabil fiind scutit de la plata TVA, conform art. 141 (2) lit.f) din Codul fiscal, și

mai mult, pentru această tranzacție, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să aplice taxarea inversă, conform art.60 (2) lit.b) din Codul fiscal, în cazul în care ar fi fost considerat persoană fizică plătitoare de TVA;

- un contract a avut ca obiect vânzarea către o persoană juridică română a două loturi de teren intravilan arabil situate în .X., .X., categoria de folosință a terenurilor reieșind din fișele corpului de proprietate eliberate de Agenția Națională de Cadastru și din Certificatele de atestare fiscală din datele de 02.08.2007 și 15.1.2007 emise de DITL, .X.; terenul arabil fiind scutit de la plata TVA, conform art. 141 (2) lit.f) din Codul fiscal, și mai mult, pentru această tranzacție, echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să aplice taxarea inversă, conform art.60 (2) lit.b) din Codul fiscal, în cazul în care ar fi fost considerat persoană fizică plătitoare de TVA.

Persoana fizică susține că și pentru anul 2007 organul de inspecție fiscală a greșit calculul adăugând TVA la preț, precum și faptul că acest calcul nu respectă legislația europeană.

Totodată, persoana fizică susține că, aplicând codul fiscal din anul 2006, respectiv anul 2007, obligația de plată a TVA și accesorii ar fi zero, astfel că echipa de inspecție fiscală a calculat în mod eronat TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

Contestatarul precizează că pentru anii 2008-2009 a fost inactiv, sens în care invocă prevederile art.153 (8) (teza 2) din Codul fiscal referitoare la anularea din oficiu de către organele fiscale competente a înregistrării unei persoane în scopuri de TVA, astfel că pentru perioada 2006-2010 nu are obligații fiscale, precum și faptul că a solicitat înscrierea voluntară ca plătitor de TVA în data de 24.09.2010.

- în anul 2011, un contract de vânzare-cumpărare având ca obiect vânzarea către o persoană fizică a unui teren intravilan arabil situat în comuna .X., județul .X., pentru care a emis factura cu TVA în cota de 24%, cu toate că terenul arabil este scutit de la plata TVA. Astfel, în mod eronat organele de inspecție fiscală au calculat TVA suplimentar în sumă .X. lei(24%) peste prețul imobilului de .X. lei, care includea deja TVA de 24%.

Persoana fizică .X. susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.141 alin.(2) li.f) din Codul Fiscal privind scutirea de TVA aplicabilă vânzării de terenuri agricole în perioada ianuarie 2007-decembrie

2008 întrucât, conform documentației cadastrale depuse în probațiune, regimul acestora era de terenuri intravilane agricole și nu curți-construcții, precizând totodată că, până la momentul 22.12.2008, natura terenurilor construibile/neconstruibile se aprecia numai în raport cu documentația cadastrală și nu cu documentația urbanistică, interpretare confirmată și de Direcția de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr..X./20.02.2012.

Totodată, persoana fizică .X. susține că organele de inspecție fiscală, în contextul considerării retroactive a statutului de persoană impozabilă, au ignorat mecanismul taxării inverse - în anii 2006 și 2007 pentru bunurile imobile în cauză se aplica taxarea inversă, conform dispozițiilor art.160<sup>1</sup>, respectiv art.160 din Codul fiscal -, încălcând principiul proporționalității din dreptul fiscal european, iar potrivit pct.51 și pct.52 din Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza 90/02 Bockemühl, administrația fiscală nu poate impune să fie în posesia unei facturi în conformitate cu art.22 alin.(3) din a șasea directivă pentru a beneficia de taxarea inversă.

Mai mult, contestatarul afirmă că ignorarea mecanismului de taxare inversă nu poate fi interpretată ca o sancțiune pentru neînregistrarea în scopuri de TVA la acel moment întrucât este sancționat prin calcularea de dobânzi și penalități de întârziere.

**► Înstrăinările de terenuri efectuate anterior înregistrării în scopuri de TVA nu erau supuse taxei, nefiind acte cu caracter comercial și neexistând legislație aplicabilă în acest sens**

Persoana fizică .X. precizează că în cursul anului 2004 a achiziționat trei terenuri în coproprietate cu soția sa .X., și anume:

- în baza contractelor de vânzare cumpărare nr..X. și nr..X. din 21.05.2004, două loturi de teren intravilan arabil în suprafață totală de 17.059,28 mp, situate în .X., str..X., .X.;

- în baza contractului de vânzare cumpărare nr..X. din 22.04.2004, un teren intravilan în suprafață de 1.200 mp, situat în .X., .X., .X.;

- în baza contractului de vânzare cumpărare nr..X. din 08.04.2004, un teren intravilan arabil în suprafață de 10.500 mp, situat în .X., .X., .X., terenuri ce au fost înstrăinate pe parcursul anilor 2006 și 2007 prin 8 contracte de vânzare-cumpărare, bunurile înstrăinate făcând parte din patrimoniul său personal și utilizate în scop personal fără a face demersuri de publicitate imobiliară.

Persoana fizică .X. afirmă că la acel moment actele de înstrăinare a respectivelor terenuri nu au reprezentat operațiuni impozabile cu TVA din următoarele motive:

- actele nu aveau caracter speculativ, comercial, respectiv terenurile nu au fost achiziționate în scopul revânzării, fiind utilizate timp de 2, respectiv 3 ani în scopuri personale, și anume:

■ terenul în suprafață de 17.059,28 mp, situat în .X., str..X., .X., a fost folosit ca teren agricol și a fost vândut trei ani mai târziu către S.C. .X. S.R.L.;

■ pe terenul situat în .X., .X., .X., a construit un garaj din 2004, pe care l-a folosit în scop personal timp de 2 ani, dovada în acest sens este sancțiunea aplicată de organele în drept, prin procesul verbal nr. .X./01.09.2004, pentru lipsa autorizației de construcție, precum și facturile de apă și energie electrică, pe care le anexează în copie, cu precizarea că în acestea sunt menționați foștii proprietari (.X., .X.), plata fiind însă efectuată de către persoana fizică. Totodată, în perioada octombrie 2004 – octombrie 2006, o parte din garaj a fost încredințată spre folosință domnului .X., așa cum reiese și din declarația sa notarială;

■ terenul în suprafață de 10.500 mp, situat în .X., .X., a fost folosit pentru cultivarea de produse agricole și leguminoase, așa cum rezultă din declarațiile notariale date de vecinii .X. și .X.; un alt argument care probează faptul că terenul a fost folosit pentru scopuri personale o reprezintă încheierea la data de 04.04.2005 a contractului-cadru pentru furnizarea energiei electrice la consumatorii casnici nr..X..

- nu existau norme legale care să califice astfel de vânzări ca operațiuni economice din perspectiva TVA, în condițiile în care legislația de drept comun le considera tranzacții civile, respectiv în perioada 2006-2009 (inclusiv) nu a existat nicio prevedere fiscală expresă care să se refere la tratamentul fiscal aplicabil vânzărilor de imobile efectuate de persoane fizice.

Contestatarul precizează că doar începând cu data de 01.01.2010 legiuitorul a introdus vânzările de imobile efectuate de persoane fizice în sfera activităților economice, iar imediat ulterior apariției acestor clarificări legislative și-a îndeplinit obligația înregistrării în scopuri de TVA pentru operațiunile de vânzare a imobilelor pe care avea să le realizeze.

Totodată, contestatarul invocă prevederile art.15 alin.(2) din Constituția României, potrivit căreia legea dispune numai pe viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile, precum și principiul certitudinii impunerii, reglementat de art.3 din Codul fiscal, principiul libertății civice aplicabil



întregului drept public modern, precum și dreptului comunitar al Uniunii Europene, rezumat în adagiul potrivit căruia dubiul profită contribuabilului.

### ► **Neacordarea dreptului de deducere**

Persoana fizică .X. susține că, în calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA de la data de 23.09.2010 pentru construcția și vânzarea de imobile, și-a îndeplinit toate obligațiile declarative impuse de legislația fiscală în vigoare, iar prin deconturile de TVA depuse lunar și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor de bunuri și servicii necesare construcției apartamentelor.

Totodată, persoana fizică precizează că întrucât dreptul de deducere privea TVA din facturile emise cu mai mult de trei ani anteriori depunerii decontului, a solicitat expres AFP .X. cu adresa nr..X./13.01.2011 recunoașterea acestui drept de deducere, iar prin adresa nr..X./04.03.2011 AFP .X. a confirmat condițiile de exercitare a acestui drept, însă organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere exercitat prin deconturile de TVA în cuantum de .X. lei pe considerentul că nu s-a conformat pe perioada inspecției fiscale solicitărilor de a prezenta documente justificative.

Contestatarul invocă prevederile fiscale în materia TVA, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție și principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, precizând că a anexat contestației copii ale deconturilor de TVA, ale declarațiilor 394, ale jurnalelor completate conform facturilor în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere, precum și ale unor facturi (din cele câteva mii disponibile), spre exemplificare.

### ► **Calculul TVA colectată s-a făcut incorect, peste prețul negociat contractual, cu încălcarea jurisprudenței europene în materia de TVA**

Persoana fizică susține că organele de inspecție fiscală, în baza Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. .X./2011, au stabilit TVA de plată în sarcina sa prin adăugarea taxei peste prețul contractului, încălcând astfel principiul de drept civil al libertății contractuale, conform căruia părțile sunt libere să contracteze și să exprime prețul bunurilor vândute/ cumpărate, precum și principiul conform căruia TVA-ul este o taxă de consum ce trebuie suportată final de consumator și care trebuie să fie neutră pentru persoana impozabilă.

În acest sens, contestatarul invocă decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-249/12 Tulică.

**► Refuzul aplicării de autoritățile fiscale a cotei reduse de TVA de 5% în situația în care erau îndeplinite toate condițiile impuse de Codul fiscal**

Persoana fizică .X. afirmă că, din totalul de 34 de apartamente vândute în baza contractelor de vânzare-cumpărare ca parte a politicii sociale și pentru care erau îndeplinite condițiile prevăzute de art.140 alin.2<sup>1</sup> din Codul fiscal, fiind aplicabilă astfel cota redusă de TVA de 5%, organele de inspecție fiscală, pentru un număr de 8 contracte, au calculat în mod incorect TVA în cota de 24%, respectiv .X. lei (TVA-ul colectat în cota de 5% fiind în cuantum de .X. lei), pe considerentul că nu au fost îndeplinite condițiile stipulate la articolul mai sus menționat întrucât “în speță în conținutul contractelor de vânzare-cumpărare numai unul dintre soții cumpărători a dat declarație că nu a deținut și nu deține singur sau împreună cu celălalt soț o locuință proprietate pe care să o fi achiziționat cu cotă redusă de TVA de 5%”.

În susținerea celor afirmate, contestatarul depune copii ale declarațiilor notariale date de soț/soție împreună cu soția/soțul, semnate de ambii soți (contractele de vânzare-cumpărare nr..X./08.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./20.10.2011) sau prin mandatar (contractul de vânzare-cumpărare nr..X./07.12.2010), declarații date de fiecare soț în parte (contractul de vânzare-cumpărare nr..X./10.12.2010), declarații date de persoane fizice necăsătorite (contractele de vânzare-cumpărare nr..X./09.11.2010 și nr. .X./12.01.2011). Totodată, contestatarul precizează, pentru fiecare contract în parte mai sus menționat, suprafață utilă și totală, cota indiviză aferentă părților comune, cota indiviză de teren aferentă, precum și prețul apartamentelor vândute cu TVA de 5% inclus.

**► Calculul greșit al bazei impozabile și al TVA suplimentară**

Persoana fizică .X. afirmă că baza de impunere stabilită suplimentar prin decizia de impunere a fost de .X. lei, care diferă de baza de impozitare calculată de către organele de inspecție fiscală prin anexa nr. 45 la raportul de inspecție fiscală, de .X. lei.

Astfel, contestatarul susține că baza de calcul suplimentară totală trebuia să fie constituită din suma încasată din vânzarea terenurilor și baza de calcul aferentă celor 8 apartamente care, conform inspecției fiscale, nu se încadrau în TVA de 5%, și anume:

- în anul 2006, o baza impozabilă în sumă de .X. lei
- în anul 2007, o baza impozabilă în sumă de .X. lei

- în anul 2010, o baza impozabilă în sumă de .X. lei
- în anul 2011, o baza impozabilă în sumă de .X. lei,

rezultând o sumă totală de .X. lei.

Totodată, persoana fizică susține că organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește vânzarea de apartamente, a stabilit suplimentar TVA în cotă de 24% omitând faptul că prețul contractului includea deja TVA în sumă de 5%.

Mai mult, persoana fizică susține că TVA stabilită suplimentar de plată, conform deciziei de impunere, este de .X. lei incluzând și TVA considerată nedeductibilă de către inspecția fiscală de .X. lei (potrivit deconturilor de TVA depuse), însă din totalul de .X. lei doar .X. lei era TVA efectiv dedusă, restul de .X. lei fiind sold negativ de TVA la data de 30.10.2011.

În plus, contestatarul susține că dobânda poate fi calculată numai după intrarea în vigoare a Ordinului nr.1786/28.04.2010, dată de la care ANAF putea să îl înregistreze legal ca plătitor de TVA.

Persoana fizică .X., invocând jurisprudența Curții Europene de Justiție (cauzele C-284/2011 EMS Bulgaria Transport OOD, C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak Orłowski, C-210/91, C-286/82 și C-26/83 Luisi și Carbone împotriva Ministero del Teso, -68/88 Commission v Greece, C-208/80 Casati), susține că organele de inspecție fiscală, prin neacordarea TVA deductibilă, au încălcat grav principiile europene, precizând totodată că în dosarul de cercetare penală nr..X. s-a dispus o expertiză contabilă judiciară, prin care se arată într-o lucrare științifică independentă că a îndeplinit condițiile impuse de Codul fiscal atât cu privire la înstrăinarea terenurilor agricole, a condițiilor cu privire la taxarea inversă și a prevederilor cu privire la cota redusă de 5% TVA.

Contestatarul solicită să i se returneze TVA de rambursat în sumă de .X. lei, înscris în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011, precum și dobânzi fiscale.

În plus, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 620/24.03.2016, persoana fizică .X. reiterează cererea de anulare a actelor criticate în contestație, invocând nulitatea absolută a avizului de inspecție fiscală nr..X./16.11.2011, întemeiată pe nevalabilitatea acestuia urmare comunicării la o altă adresă decât cea din Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria .X. din data de 24.09.2010, nulitate ce afectează și actele subsecvente ce nu au o existență procedurală de sine

stătătoare față de avizul de inspecție fiscală. Persoana fizică susține că a fost efectiv vătămat procedural prin încălcarea dreptului la apărare, controlul fiscal efectuându-se în concret, în bună măsură, în condiții de clandestinitate prin caracterul inaccesibil al acestuia. În acest sens, în completare, depune atașat Încheierea penală din data de 26.01.2016, dispusă în dosarul penal nr..X. de Tribunalul .X., din considerentele căreia rezultă cu claritate că actele procedurale în cadrul inspecției fiscale (inclusiv avizului de inspecție fiscală nr..X./ 16.11.2011) au fost comunicate la o adresă greșită.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice au efectuat o inspecție fiscală parțială la asocieria formată din persoanele fizice .X. (CNP .X.) și .X. (CNP .X.), având drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2006-31.10.2011 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, întocmind Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.12.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .X./20.12.2013 contestată și în care au fost consemnate următoarele constatări:**

În conformitate cu prevederile pct.3(6) din HG nr.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, persoana fizică .X. a fost desemnată să îndeplinească obligația înregistrării în scopuri de taxa pentru bunurile deținute în coproprietate cu soția sa .X..

Inspecția fiscală a fost efectuată în perioada 08.12.2011- 10.01.2012 și 01.11.2013-16.12.2013 și s-a desfășurat la sediul Administrației .X. a Finanțelor Publice.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale cu privire la tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice .X. și .X. și întrucât cei doi contribuabili nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele solicitate, echipa de inspecție fiscală a solicitat birourilor notarilor publici care au autentificat aceste tranzacții copii ale contractelor de vânzare-cumpărare.

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată persoanele fizice .X. și .X., în calitate de vânzători, au efectuat un număr de 43 tranzacții imobiliare, și anume:

- în anul 2006, un număr de 5 tranzacții imobiliare, din care un număr de 4 tranzacții au avut ca obiect vânzarea de loturi de teren intravilan situate în .X., .X., .X., iar o tranzacție a constat în vânzarea unui imobil format

din construcție și teren intravilan situat în .X., .X., .X.;

- în anul 2007, un număr de 3 tranzacții imobiliare, din care un număr de 2 tranzacții au avut ca obiect vânzarea de loturi de teren intravilan situate în .X., .X., .X., iar o tranzacție a constat în vânzarea a două loturi de teren intravilan arabil situate în strada .X., .X., .X.;

- în anul 2010, un număr de 21 tranzacții imobiliare constând în vânzări de apartamente noi situate în imobilul LOT 2 din Aleea .X., .X., .X.;

- în anul 2011, un număr de 14 tranzacții imobiliare, din care un număr de 13 tranzacții au avut ca obiect vânzări de apartamente noi situate în imobilul din Aleea .X., .X., .X., iar o tranzacție a constat în vânzarea unui teren intravilan cu destinație arabilă situat în comuna .X., județul .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele fizice .X. și .X. au efectuat în perioada verificată tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoane impozabile și desfășurând activități economice conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.3 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de persoanele fizice .X. și .X. îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intrând din punct de vedere al taxei în sfera operațiunilor impozabile.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere cele consemnate mai sus, precum și prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu anul 2007, prevederile art.152 alin.(6), art.134 din același act normativ, în forma în vigoare în anul 2006, au constatat că prin încasarea sumei de .X. lei, ca urmare a încheierii antecontractului nr. .X./28.02.2006, prin care a fost încasat un avans în sumă de .X. euro (echivalent a .X. lei), și a contractului de vânzare-cumpărare nr..X./16.06.2006, prin care a fost încasată suma de .X. euro (echivalentul a .X. lei), cifra de afaceri obținută de persoanele fizice .X. și .X. în perioada 01.01.2006-16.06.2006 a depășit plafonul de scutire de .X. lei (valabil în anul 2006) prevazut de art.152 alin.(1) Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.70 alin.(1) lit.c) din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că la data de 16.06.2006 a fost depășit plafonul de scutire de TVA în valoare de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana desemnata să îndeplinească obligația înregistrării în scopuri de TVA trebuia să solicite înregistrarea începând cu data de 01.08.2006, conform prevederilor art.70 alin. (5) lit.c) din același act normativ, ocazie cu care, în conformitate cu prevederile art.146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (valabil în anul 2006), trebuia să declare cifra de afaceri pe care preconiza să o realizeze în cursul anului.

Întrucât persoana fizică .X. a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA cu întârziere, fiind înregistrată începând cu data de 24.09.2010, conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria .X. nr. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că perioada fiscală pentru anul 2006 este trimestrul calendaristic, iar pentru anul 2007 este luna calendaristică, conform prevederilor art.1561 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât cifra de afaceri realizată în anul precedent, respectiv 2006, a fost în sumă de .X. lei, depășind plafonul de .X. euro prevăzut la art. 1561 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2010 și 2011 perioada fiscală este luna calendaristică, conform art.1561 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, având în vedere faptul că, potrivit art.153 din același act normativ, contribuabilul a preconizat că realizează în perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic o cifră de afaceri superioară plafonului de .X. EURO.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 24.09.2010-31.10.2011, persoana fizică .X. a întocmit și a depus în termen la Administrația .X. a Finanțelor Publice, Deconturile de TVA (formular 300), conform art. 1562 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formularul 394).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada 01.01.2006-24.09.2010, persoana fizică nu are drept de deducere întrucât aceasta nu a solicitat în termenul legal înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.152 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, având în vedere faptul că persoana fizică .X. nu a dat

curs adresei nr..X./17.10.2013, prin care i s-a solicitat să pună la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele privind tranzacțiile imobiliare efectuate, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de taxa pe valoare adăugată deductibilă înscrisă în deconturile de TVA depuse de contribuabil, acestea neputându-se pronunța asupra realității și legalității documentelor în baza cărora contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere prin înscrierea în deconturi a taxei pe valoarea adăugată deductibilă precum și a îndeplinirii condițiilor necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate, respectiv datele din contractele de vânzare-cumpărare transmise de notarii publici care au autentificat aceste contracte, data de la care persoana fizică avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, data înregistrării ca plătitor de TVA, faptul că persoana fizică nu a prezentat documentele justificative solicitate, în temeiul prevederilor art.152 alin.(6), art.140 alin.(1) și alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, conform Deciziei nr..X./2011 emisă de Comisia Fiscală Centrală, au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată, și anume:

- în perioada 01.08.2006-31.12.2006, pentru veniturile obținute din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, tranzacții ce sunt cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.127 alin.(2) și art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei (anexa 45) prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal;

- în perioada 01.01.2007-31.12.2007, pentru veniturile obținute din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei (anexa 45) prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal.

În ceea ce privește perioada 24.09.2010-31.10.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, contribuabilul a aplicat TVA în cotă de 5%, conform art.140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, colectând TVA în sumă de .X. lei prin depunerea deconturilor de TVA aferente perioadei 24.09.2010-31.10.2011. Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare,

organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în ceea ce privește contractele nr..X./07.11.2011, nr..X./07.11.2011, nr..X./07.11.2011, nr..X./15.12.2011, nr..X./15.12.2011, nr..X./16.12.2011, nr..X./22.12.2011 și nr..X./28.12.2011, au fost încheiate antecontracte de vânzare-cumpărare prin care s-au achitat avansuri, astfel că, în conformitate cu prevederile art.1342 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data la care s-a încasat avansul;

- în ceea ce privește contractele nr..X./08.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./07.12.2010, nr..X./10.12.2010, nr..X./12.01.2011 și nr..X./26.10.2011, nu au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute de art.140 alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, și anume în conținutul contractelor de vânzare-cumpărare numai unul dintre soții cumpărători a dat declarație că nu a deținut și nu deține singur sau împreună cu celălalt soț o locuință proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de TVA de 5% ;

- în ceea ce privește contractul nr..X./10.03.2011, nu au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute de art.140 alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, și anume în conținutul contractului de vânzare-cumpărare nu s-a declarat de către cumpărătoare că nu a deținut și nu deține o locuință proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de TVA de 5%, nefiind prezentată nici declarația pe propria răspundere dată de cumpărătoare în acest sens.

Pentru cele 9 contracte de vânzare-cumpărare, pentru care nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art.140 alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei (anexa 45), prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare.

Astfel, situația taxei pe valoarea adăugată colectată rezultată în urma verificărilor este următoarea:

- |                                            |            |
|--------------------------------------------|------------|
| - TVA colectată conform contribuabil       | = .X. lei  |
| - TVA colectată conform inspecției fiscale | = .X. lei  |
| - TVA colectată suplimentar de plată       | = .X. lei, |

organele de inspecție fiscală stabilind taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei (.X. lei - TVA colectată suplimentar de plată + .X. lei - TVA neadmisă la deducere).



Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei (anexa 47), și anume:

- pentru perioada 26.10.2006-30.06.2010, majorări de întârziere în sumă .X. lei;
- pentru perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, dobânzi de întârziere în suma de .X. lei;
- pentru perioada 01.10.2010-20.12.2013, dobânzi de întârziere în suma de .X. lei;
- începând cu data de 29.09.2010, penalități de întârziere în sumă de .X. lei (nivelul penalităților de întârziere fiind de 15% din obligațiile fiscale rămase nestinse după a 91-a zi de la scadență).

Urmare discuției finale din data de 16.12.2013, persoana fizică .X. a formulat punct de vedere înregistrat la Administrația .X. a Finanțelor Publice sub nr..X./16.12.2013, față de aspectele invocate în acesta, organele de inspecție fiscală menținându-și constatările.

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

Referitor la aspectele procedurale invocate de persoana fizică .X. după reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației, prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 620/24.03.2016, cu privire la nulitatea absolută a avizului de inspecție fiscală nr..X./16.11.2011, întemeiată pe nevalabilitatea acestuia urmare comunicării la o adresă eronată (aceea din .X., aleea .X., .X.), respectiv la o altă adresă decât cea din Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria .X. din data de 24.09.2010 (.X., str..X., bloc .X., sc. .X., et..X., ap. .X.), precizăm că asupra îndeplinirii procedurii legale de comunicare a avizului de inspecție fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a pronunțat prin Decizia nr. .X./09.07.2015, Cap.III lit.A, în sensul că „(...) nu au fost identificate elemente care să determine invalidarea comunicării avizului de inspecție fiscală la adresa din .X., aleea .X., .X. (...)”. Totodată, din actele aflate la dosarul cauzei, precum și din informațiile publicate de Ministerul Justiției pe Portalul instanțelor de judecată nu reiese că persoana fizică .X. ar fi atacat Decizia nr. .X./09.07.2015,

aceasta rămânând definitivă în privința aspectelor procedurale invocate, motiv pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică .X. datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantumul menționat mai sus pentru tranzacțiile imobiliare efectuate împreună cu soția .X., în perioada 2006-2011, în condițiile în care a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice au efectuat o inspecție fiscală parțială la asocierea formată din persoanele fizice .X. și .X., soț și soție, având drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2006-31.10.2011 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal.

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare, transmise în copie de birourile notarilor publici, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată persoanele fizice .X. și .X., în calitate de vânzători, au efectuat un număr de 43 tranzacții imobiliare, și anume:

- în anul 2006, un număr de 5 tranzacții imobiliare, din care un număr de 4 tranzacții au avut ca obiect vânzarea de loturi de teren intravilan situate în .X., .X., .X., iar o tranzacție a constat în vânzarea unui imobil format din construcție și teren intravilan situat în .X., .X., .X.;

- în anul 2007, un număr de 3 tranzacții imobiliare, din care un număr de 2 tranzacții au avut ca obiect vânzarea de loturi de teren intravilan situate în .X., .X., .X., iar o tranzacție a constat în vânzarea a două loturi de teren intravilan arabil situate în strada .X., .X., .X.;

- în anul 2010, un număr de 21 tranzacții imobiliare constând în vânzări de apartamente noi situate în imobilul LOT 2 din Aleea .X., .X., .X.;

- în anul 2011, un număr de 14 tranzacții imobiliare, din care un număr de 13 tranzacții au avut ca obiect vânzări de apartamente noi situate în imobilul din Aleea .X., .X., .X., iar o tranzacție a constat în vânzarea unui teren intravilan cu destinație arabilă situat în comuna .X., județul .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele fizice .X. și .X. au efectuat în perioada verificată tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoane impozabile și

desfășurând activități economice conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.3 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, iar operațiunile efectuate intrau în sfera operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din același act normativ.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, urmare încheierii antecontractului nr. .X./28.02.2006, prin care a fost încasat un avans în sumă de .X. euro (echivalent a .X. lei), și a contractului de vânzare-cumpărare nr..X./16.06.2006, prin care a fost încasată suma de .X. euro (echivalentul a .X. lei), cifra de afaceri obținută de persoanele fizice .X. și .X., în perioada 01.01.2006-16.06.2006, a depășit plafonul de scutire de .X. lei prevazut de art.152 alin.(1) Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, născându-se astfel obligația solicitării înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.70 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar, conform art.70 alin.(5) lit.c) din același act normativ, înregistrarea este considerată începând cu data de 01.08.2006.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a solicitat cu întârziere, respectiv în cursul anului 2010, înregistrarea în scopuri de TVA, fiindu-i atribuit, începând cu data de 24.09.2010, codul de înregistrare fiscală (C.I.F.) .X., potrivit Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria .X..

Astfel, în temeiul prevederilor art.152 alin.(6), art.140 alin.(1) și alin. (21) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, conform Deciziei nr. .X./2011 emisă de Comisia Fiscală Centrală, echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată, și anume:

- în perioada 01.08.2006-31.12.2006, pentru veniturile obținute din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, tranzacții ce sunt cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.127 alin.(2) și art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei (anexa 45) prin aplicarea cotei de 19%

asupra bazei de impozitare, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal;

- în perioada 01.01.2007-31.12.2007, pentru veniturile obținute din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, echipa de inspecție fiscală a stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei (anexa 45) prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare, conform art.140 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. avea obligația să colecteze în perioada 2006-2007 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Având în vedere că persoana fizică nu a solicitat în termenul legal înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.152 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2006-24.09.2010.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că după înregistrarea în scopuri de TVA, respectiv pentru perioada 24.09.2010-31.10.2011, persoana fizică .X. a întocmit și a depus în termen la Administrația .X. a Finanțelor Publice, Deconturile de TVA (formular 300), conform art. 1562 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (formularul 394).

Având în vedere că persoana fizică .X. nu a dat curs adresei nr..X./17.10.2013, prin care i s-a solicitat să pună la dispoziția echipei de inspecție fiscală documentele privind tranzacțiile imobiliare efectuate, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de taxa pe valoare adăugată deductibilă înscrisă în deconturile de TVA depuse de contribuabil, acestea neputându-se pronunța asupra realității și legalității documentelor în baza cărora contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere prin înscrierea în deconturi a taxei pe valoarea adăugată deductibilă precum și a îndeplinirii condițiilor necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată prevăzute de art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată, persoana fizică .X. susține următoarele:

- în cursul anului 2004 a achiziționat trei terenuri în coproprietate cu soția sa .X., și anume:

- în baza contractelor de vânzare cumpărare nr..X. și nr..X. din 21.05.2004, două loturi de teren intravilan arabil în suprafață totală de 17.059,28 mp, situate în .X., str..X., .X.;

- în baza contractului de vânzare cumpărare nr..X. din 22.04.2004, un teren intravilan în suprafață de 1.200 mp, situat în .X., .X., .X.;

- în baza contractului de vânzare cumpărare nr..X. din 08.04.2004, un teren intravilan arabil în suprafață de 10.500 mp, situat în .X., .X., .X.,

terenuri ce au fost înstrăinate pe parcursul anilor 2006 și 2007 prin 8 contracte de vânzare-cumpărare, bunurile înstrăinate făcând parte din patrimoniul său personal și utilizate în scop personal, așa cum rezultă din domentele anexate, fără a face demersuri de publicitate imobiliară, astfel că vânzarea acestora nu reprezintă operațiuni impozabile;

- potrivit documentației cadastrale depuse în probațiune, regimul acestora era de terenuri intravilane agricole, astfel că în anul 2007, vânzarea acestora era scutită de TVA, conform dispozițiilor art.141 alin.(2) li.f) din Codul Fiscal;

- în calitate de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, și-a îndeplinit toate obligațiile declarative impuse de legislația fiscală în vigoare, iar prin deconturile de TVA depuse lunar și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor de bunuri și servicii necesare construcției apartamentelor, sens în care anexează, spre exemplificare, copii ale deconturilor de TVA, ale declarațiilor 394, ale jurnalelor completate conform facturilor în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere, precum și ale unor facturi (din cele câteva mii disponibile).

Totodată, persoana fizică precizează că a solicitat expres AFP .X., cu adresa nr..X./13.01.2011, recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, având în vedere faptul că facturile erau emise cu mai mult de trei ani anteriori depunerii decontului, iar prin adresa nr..X./04.03.2011 AFP .X. a confirmat condițiile de exercitare a acestui drept, însă organele de inspecție fiscală nu au recunoscut dreptul de deducere exercitat prin deconturile de TVA în cuantum de .X. lei pe considerentul că nu s-a conformat pe perioada inspecției fiscale solicitărilor de a prezenta documente justificative.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

*„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)”*

Începând cu data de 01.01.2007, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006-31.12.2006, citate mai sus.

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) din Codul fiscal, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus citat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție, aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare per a contrario o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.1 alin. (1), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

*„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

Totodată, potrivit art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2006, prevede:

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

*20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată persoană, ce intră sub incidența prevederilor Codul fiscal orice persoană fizică sau juridică.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la Titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea persoană impozabilă, și anume, potrivit art.125<sup>^</sup>1 pct.18 din același act normativ:

*“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”*

În perioada 01.01.2006-31.12.2006, legiuitorul, în explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, a stipulat la pct.2 alin.(1) din Normele

metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, faptul că „nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale în vigoare în perioada 01.01.2006-31.12.2006, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu are caracter de continuitate, astfel că operațiunile desfășurate nu constituie activitate economică în sfera de aplicare a taxei, iar persoana fizică nu va fi considerată persoană impozabilă din perspectiva TVA.

Totodată, în perioada 01.01.2007-31.12.2009, potrivit pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

Potrivit prevederilor legale citate, în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

*„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.”*



iar începând cu data de 01.01.2007, art.128 alin.(1) prevede:

*„1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

Înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată este stipulată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006, prevede:

*“(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”*

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(3) în forma aplicabilă în anul 2006, stipulează:

*“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.*

*(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. [...] Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe*

*valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația solicitării înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 2 miliarde lei, echivalentul a .X. lei (RON), regimul special de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, conform pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Termenul în care persoana impozabilă este obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal este de 10 zile de la sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2006:

*„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:*

*b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, în situația în care organele fiscale constată neîndeplinirea la termenul legal de către persoana impozabilă a

obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

În perioada 01.01.2007-21.12.2008, aceste reglementări au fost preluate de pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

*b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”*

Se reține că, începând cu data de 01.01.2007, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007, s-a stipulat că este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

*„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

*1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*

*2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*

*3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*

*4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”*

Așadar, potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, se reține că, prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Totodată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007-31.12.2009, prevede:

*“(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); ”,*

iar în perioada 01.01.2010-31.10.2011, stipulează:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”*

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-21.11.2008, stipulează:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”.*

Prevederi similare sunt stipulate la pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în perioada 22.11.2008-31.10.2011.

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate art.155 alin.(5) din Codul fiscal, justificarea deducerii taxei făcându-se numai pe baza exemplarului original al facturii.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, prevederile referitoare la dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă sunt reglementate la art.147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit acestor prevederi, în forma în vigoare 01.01.2007-31.10.2011:

*“(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.*

*(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

*(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.*

*(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)."*

În conformitate cu aceste prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se exercită prin decontul de TVA, aferent perioadei fiscale în care sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere, iar în situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, și anume potrivit pct.48 alin.(2), în forma în vigoare în perioada 01.01.2010-31.10.2011:

*„În aplicarea art. 147<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.”*

De asemenea, potrivit alin.(4) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

*“(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.”*

În aplicarea prevederilor art.145 alin.(4) citate mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează la pct.45 alin.(1), în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007:

*“(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa 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.”,*

în forma în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009:

*„(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa 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 forma în vigoare în perioada 01.01.2010- 31.10.2011:

*“(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.(...)”*

Astfel, în conformitate cu aceste prevederi legale, orice persoană impozabilă care intenționează să desfășoare o activitate economică, respectiv începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii activității economice are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, însă exercitarea acestui drept este condiționată de îndeplinirea următoarelor cerințe, și anume, în conformitate cu pct.45 alin.(4), în perioada 01.01.2007-31.12.2007, respectiv alin.(2) în perioada 01.01.2008-31.12.2009, din Normele metodologice de aplicarea a art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură (fiscală) sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

iar potrivit pct.45 alin.(2) din Normele metodologice de aplicarea a art.145 alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2010- 31.10.2011:

*„(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. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) 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.”*

Mai mult, anterior datei de reluare a procedurii de soluționare a contestației în cauză, Curtea de Justiție a Uniunii Europene, prin Hotărârea pronunțată în data de 9 iulie 2015, în cauza C-183/14 Salomie și Oltean, a statuat:

*„1) Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe*



*unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.*

*2) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.”*

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarului și documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În cursul anului 2004, persoana fizică .X. a achiziționat în coproprietate cu soția sa, .X.:

- un teren în suprafață de 10.500 mp, situat în .X., .X., .X., în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X. din 08.04.2004;

La data de 31.10.2005, prin actul de dezmembrare autentificat sub nr..X., înscris în Cartea funciară .X. și conform încheierii nr..X./01.11.2005 eliberată de Oficiul de cadastru și Publicitate Imobiliară, persoana fizică .X. a dezmembrat suprafața totală de teren de 10.500 mp în zece loturi, identificate cu numere cadastrale .X.-.X..

La data de 13.12.2005, prin Decizia nr..X. privind aprobarea scoaterii definitive din circuitul agricol a terenului situat în intravilanul Municipiului .X., .X., .X., eliberată de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală .X., a fost aprobată scoaterea definitivă din circuitul agricol a terenului în suprafață de 10.500 mp situat la adresa mai sus menționată.

- un teren în suprafață de 1.200 mp, situat în .X., .X., .X., în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X. din 22.04.2004;

Pe acest teren a fost edificată o construcție constând în garaj în suprafață utilă de 250,02 mp (suprafață construită la sol de 275 mp), în baza autorizației de construire nr..X./04.09.2006 eliberată sub nr..X./11.08.2006 de Primăria .X. .X. și a procesului verbal de recepție nr..X./29.06.2006, acte intabulate în cartea funciară în baza încheierii nr..X./11.10.2006.

- două loturi de teren în suprafață totală de 17.059,28 mp (rezultată din măsurătorile cadastrale), situate în .X., .X., str..X., în baza contractelor de vânzare-cumpărare nr..X. și nr..X. din 21.05.2004;

Terenul în suprafață totală de 17.059,28 mp a fost dezmembrat în cele două loturi în baza actului de dezmembrare autentificat sub nr..X. din 21.05.2004, iar pentru aceste terenuri s-a aprobat și s-a eliberat documentația de urbanism și avizul de urbanism nr..X./10.08.2007 eliberat de Primăria .X. .X..

Imobilele mai sus menționate au fost înstrăinate de persoanele fizice .X. și .X. în perioada 2006-2007 prin încheierea unui număr de 8 contracte de vânzare-cumpărare, și anume:

1. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./16.06.2006, ce a avut ca obiect vânzarea terenului intravilan în suprafață de 1.000 mp, identificat ca Lotul 7, împreună cu suprafața indiviză de 92,85 mp din Lotul 10, având destinație de drum acces, situat în .X., .X., .X., la prețul de .X. Euro (echivalentul sumei de .X. lei) sumă care a fost achitată de cumpărători astfel:

- .X. Euro, conform antecontract de vânzare-cumpărare nr..X. din 28.02.2006;

- .X. Euro, la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare;

2. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./20.10.2006, ce a avut ca obiect vânzarea imobilului situat în .X., .X., .X., format din teren intravilan în suprafață de 1.200 mp și construcție edificată pe acesta constând în garaj în suprafață utilă de 250,02 mp, la prețul de .X. Euro (echivalentul sumei de .X. lei), sumă care a fost achitată de cumpărător la data autentificării contractului;

3. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./15.11.2006, ce a avut ca obiect vânzarea terenului intravilan arabil în suprafață totală de 1.300,02 mp, respectiv subloturile 1/1 și 2/1, situat în .X., .X., .X., la prețul de .X. Euro (echivalentul sumei de .X. lei);

4. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./11.12.2006, ce a avut ca obiect vânzarea terenului intravilan în suprafață de 523,44 mp, identificat ca Lotul 2/2, împreună cu suprafața indiviză de 74,52 mp din Lotul 10, având destinație de drum acces, situat în .X., .X., .X., la prețul de .X. Euro (echivalentul sumei de .X. lei);

5. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./14.12.2006, ce a avut ca obiect vânzarea terenului intravilan în suprafață totală de 990,30 mp, respectiv

loturile 1/2 și 1/3, situat în .X., .X., .X., la prețul de 1.X. Euro (echivalentul sumei de .X. lei);

6. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./08.02.2007, ce a avut ca obiect vânzarea terenului în suprafață totală de 1.000 mp (Lotul 5), împreună cu o cotă parte de 74,24 mp din Lotul 10, având destinație de drum acces, situat în .X., .X., .X., la prețul de .X. Euro (echivalentul sumei de .X. lei);

7. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./28.03.2007, ce a avut ca obiect vânzarea terenului arabil în suprafață de 1.000 mp, reprezentând Lotul 8, împreună cu suprafața indiviză de 92,85 mp din Lotul 10, având destinație de drum acces, situat în .X., .X., .X., la prețul de .X. lei;

8. contractul de vânzare-cumpărare nr..X./19.01.2007, ce a avut ca obiect vânzarea terenului intravilan arabil în suprafață totală de 16.900 mp (17.059,28 mp, conform măsurătorile cadastrale), respectiv Loturile I și II, situat în .X., str..X., .X., la prețul de .X. Euro.

Analizand tranzacțiile derulate de către persoana fizică .X., organele de inspectie fiscala au constatat că aceasta a devenit persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, având obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri imobile efectuate după depășirea plafonului de scutire de TVA, respectiv după prima tranzacție, la data de 16.06.2006 când a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr..X., având ca obiect tranzacție cu teren intravilan în suprafață de 1.092,85 mp, situat în .X., lot.7, .X., .X., cu un preț în sumă de .X. Euro, echivalentul sumei de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, persoana fizică .X., prin contestația formulată, a învederat organului de soluționare a contestației că terenurile achiziționate în cursul anului 2004, ce au fost înstrăinate pe parcursul anilor 2006 și 2007, au fost folosite în interes personal pentru a cultiva legume, respectiv pentru edificarea unui garaj, situație care se încadrează la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006. Astfel:

► În ceea ce privește terenul situat în .X., .X., în suprafață de 1.200 mp, persoana fizică .X. susține că pe acest teren a construit în anul 2004 un garaj, ce a fost utilizat în scop personal timp de 2 ani, dovadă în acest sens fiind: sancțiunea aplicată de organele de drept, prin procesul verbal de

constatare și sancționare a contravențiilor nr..X./01.09.2004, pentru lipsa autorizației de construire, facturile de apă și energie electrică pe care le-a achitat (facturi emise pe numele foștilor proprietari), precum și declarația notarială dată de domnul .X., căruia i-a încredințat spre folosință o parte din garaj în perioada octombrie 2004-octombrie 2006;

► În ceea ce privește terenul situat în .X., .X., în suprafață de 10.500 mp, persoana fizică .X. susține că acest teren a fost folosit pentru cultivarea de produse agricole și leguminoase, dovadă fiind declarațiile notariale date de vecinii .X. și .X..

Potrivit declarațiilor notariale nr..X. și nr..X., ambele datate 19.12.2013 și autentificate la Biroul notarial .X. – Societatea profesională notarială, depuse în probațiune:

- Domnul .X. declară pe propria răspundere că, întrucât terenul proprietatea lui se învecinează cu terenul situat în .X., .X., .X., proprietatea lui .X., cunoaște faptul că *„X. a cultivat, din anul 2004 și până în prezent” (data declarației notariale) „cu diverse produse agricole și leguminoase, terenul din strada .X., .X.”;*

- Domnul .X. declară pe propria răspundere că, întrucât terenul proprietatea lui se învecinează cu terenul situat în .X., .X., .X., proprietatea lui .X., cunoaște faptul că *„X. a cultivat, încă din 2005 și în prezent” (data declarației notariale) „cu diverse produse agricole și leguminoase, terenul din strada .X., .X.”.*

Având în vedere dispozițiile pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, prin adresa nr..X./13.08.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat direcției de specialitate în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice clarificarea sintagmei „bunuri folosite pentru scopuri personale”.

Prin adresa nr..X./22.08.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./26.08.2014, Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale a comunicat:

*„În sensul prevederilor din norme, situațiile în care persoana fizică nu devenea persoană impozabilă din perspectiva TVA, erau acelea în care persoana fizică vindea bunuri pe care le-a utilizat în scopuri personale. Astfel, indiferent de valoarea terenurilor care aparțineau persoanelor fizice, dacă acestea nu au fost cumpărate în vederea revânzării, ci se poate demonstra că*

*au fost utilizate în scopuri personale, tranzacțiile privind vânzarea acestora nu intră în sfera de aplicare a TVA.”*

Totodată, având în vedere că, prin adresa mai sus menționată, Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale, cu privire la clarificarea sintagmei „*bunuri folosite pentru scopuri personale*”, a comunicat „*(...) în cazul descris, ar trebui analizate și clarificate în scopul încadrării tranzacțiilor efectuate de persoana fizică, și unele aspecte ce rezultă din descrierea situației de fapt, cum ar fi: scopul dezmembrării terenului de 10.500 mp în mai multe loturi, precum și condițiile în care, după data vânzării unor loturi rezultate după dezmembrare, folosința terenului rămâne vechiului proprietar.*”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr..X./ 04.09.2014, a solicitat Administrației Finanțelor Publice .X. să precizeze dacă deține probe care să răstoarne prezumția ce rezultă din declarațiile notariale și să clarifice condițiile în care după data vânzării unor loturi rezultate după dezmembrare, folosința terenului a rămas vechiului proprietar.

Prin adresa nr..X./18.09.2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..X./18.09.2014, organele de inspecție fiscală au precizat că „*Având în vedere suprafața de teren de 10.500 mp este greu de crezut că a fost folosită pentru satisfacerea nevoilor proprii și putem spune că nu există suficiente dovezi pentru a demonstra fără echivoc că aceste terenuri au fost utilizate în scopuri personale de către domnul .X. și nu că au fost achiziționate în scopul desfășurării unei activități economice. (...) Referitor la recomandarea Direcției de legislație în domeniul TVA de a clarifica condițiile în care după data vânzării unor loturi rezultate după dezmembrare, folosința terenului rămâne vechiului proprietar, precizăm că domnul .X. nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în timpul desfășurării inspecției fiscale, documente din care să reiasă acest lucru. În concluzie, din succesiunea operațiunilor efectuate de domnul .X. (dezmembrare, conform actelor de lotizare, demersurile efectuate pentru scoaterea din circuitul agricol, prezentarea la notar în vederea încheierii antecontractelor de vânzare-cumpărare) rezultă clar caracterul economic al tranzacțiilor efectuate, precum și intenția acestuia de a desfășura o activitate economică.”*

Totodată, prin adresa nr..X./X./09.09.2014, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a revenit la Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale pentru clarificarea sintagmei „*bunuri folosite pentru scopuri personale*”.

Prin adresa nr..X./02.10.2014, Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale a comunicat că sintagma se referă *„exclusiv la situațiile în care beneficiarii rezultatelor obținute din operațiunile efectuate în legătură cu bunurile imobile sunt chiar proprietarii acestora sau familiile lor.”*

Urmare răspunsurilor primite atât de la direcția de specialitate cât și de la organele de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./ 20.10.2014, s-a solicitat Direcției Generale Juridice din cadrul A.N.A.F. exprimarea unei opinii de specialitate cu privire la cele două declarații notariale, respectiv dacă prin acestea se probează că terenul în cauză, astfel cum a fost lotizat, a fost folosit de proprietar în scopuri personale, în sensul prevederilor pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006.

Prin adresa nr..X./18.03.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP .X./20.03.2015, Direcția Generală Juridică a transmis adresa nr..X./13.02.2015 a Direcției Generale de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale prin care se precizează că activitatea de cultivare poate fi calificată drept utilizare personală numai în măsura în care se demonstrează că rezultatele obținute din cultivarea terenurilor au fost utilizate pentru consumul persoanei în cauză, și nu au fost înstrăinate în schimbul unei contrapartide.

Având în vedere răspunsurile primite de la direcțiile de specialitate, precum și faptul că, prin adresa nr..X./18.09.2014, organele de inspecție fiscală au pus la îndoială veridicitatea declarațiilor notariale, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr..X./28.04.2015, a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației .X. a Finanțelor Publice să comunice, prin efectuarea unei cercetări la fața locului conform pct.9.10 din O.P.A.N.A.F. nr.2906/2014, dacă pe terenurile ce au făcut obiectul impunerii, vândute de contribuabil în perioada 2006-2007 către persoanele juridice S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., .X., S.C. .X. S.R.L., au fost edificate construcții ceea ce le face improprii agriculturii.

Prin adresele nr..X./26.05.2015 și nr..X./24.06.2015, înregistrate la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 1106/27.05.2015 și nr.A-SLP 1334/24.06.2015, organele de inspecție fiscală au transmis în copie procesele verbale, precum și notele explicative încheiate la societățile mai sus menționate.

Astfel:

- Prin Procesul verbal nr..X./04.05.2015, încheiat la S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că societatea "a achiziționat de la .X. și .X. un teren în suprafață de 1.000 mp în .X. în vederea edificării unei construcții cu destinația de locuință S+P+1E+M. De la data achiziției terenului și până în prezent terenul nu a fost cultivat (lucrări agricole) și nu a fost subînchiriat unui terț pentru a-l cultiva. S.C. .X. S.R.L. a obținut autorizația de construire nr..X./10.03.2009. Imobilul a fost construit în perioada 2009-2011, iar în data de 08.11.2011 a fost recepționat conform Proces-verbal nr..X..

S.C. .X. S.R.L. a intrat în posesia terenului la data de 28.03.2007, dată la care a fost autentificat și contractul de vânzare-cumpărare nr..X.. La data achiziției terenului din .X., terenul era necultivat."

În sensul celor consemnate în procesul verbal mai sus menționat, este și Nota explicativă nr..X./04.05.2015, dată de domnul .X., în calitate de administrator al S.C. .X. S.R.L.

- Prin Procesul verbal nr..X./05.05.2015, încheiat la S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că "în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./14.12.2006, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat 2 loturi a câte 495,15 mp, teren intravilan cu scopul construirii sediului administrativ și a unui depozit pentru produsele firmei. Construcția s-a realizat în urma obținerii autorizației de construcție nr..X./13.12.2007 și nr..X./ 26.11.2008. În data de 07.12.2011 a fost obținută și autorizația de construcție nr..X.. La terminarea lucrărilor s-au întocmit Procese verbale de recepție nr..X./18.12.2008 și nr. .X./27.02.2012.

Cele două loturi la data achiziționării nu erau cultivate. S.C. .X. S.R.L. a intrat în posesia terenului situat în .X., .X., la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare. Terenul nu a fost subînchiriat altei persoane."

În sensul celor consemnate în procesul verbal mai sus menționat, este și Nota explicativă nr..X./05.05.2015, dată de doamna .X., în calitate de administrator al S.C. .X. S.R.L.

- Prin Procesul verbal nr..X./05.05.2015, încheiat la .X. s-a constatat că ".X.. a achiziționat 2.000 mp în baza contractului de vânzare-cumpărare cu încheiere de rectificare – notar I.X. în data de 29.05.2007 de la persoanele fizice .X. și .X.. Cu contractul de vânzare-cumpărare cu încheiere de rectificare nr..X./16.05.2008, .X.. a mai achiziționat 1.000 mp plus 740,46 mp din lotul 10-drum de servitute. De la data dobândirii terenurilor și până în prezent terenurile nu au avut lucrări agricole, nu au fost subînchiriate unei terțe persoane care să

*desfășoare activități agricole. Terenurile au fost achiziționate în vedere edificării unei construcții P+1 necesare desfășurării activității .X.. Terenurile au fost alipite conform act autentificat sub nr..X./03.05.2007. .X.. a obținut certificatul de urbanism nr..X./03.05.2007, autorizația de construcție nr..X./06.07.2011, eliberată de Primăria .X. și Proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./16.12.2013.”*

În sensul celor consemnate în procesul verbal mai sus menționat, este și Nota explicativă nr..X./05.05.2015, dată de domnul .X., în calitate de director la Fundația .X..

- Prin Procesul verbal nr..X./30.04.2015, încheiat la S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că *“terenul din .X., .X., a fost vândut de S.C. .X. S.R.L. la data 30.03.2015 societății comerciale .X. S.R.L. C.U.I. .X., conform C.V.C. nr..X. autentificat de S.P..X.. La data achiziționării terenului și până la data de 30.03.2015 nu a fost cultivat și nu există construcție, iar intrarea în posesie a avut loc la data autentificării C.V.C. nr..X./ 15.11.2006.”*

În sensul celor consemnate în procesul verbal mai sus menționat, este și Nota explicativă nr..X./30.04.2015, dată de doamna .X., în calitate de administrator al S.C. .X. S.R.L., cu mențiunea *“pe perioada 15.11.2006-30.03.2015 cât am fost proprietar nu am întreprins niciun demers pt.obținerea unei autorizații de construcție, nu am subînchiriat sau închiriat unei terțe persoane fizice sau juridice, nu a fost cultivat cu vreo cultură agricolă sau de orice altă natură, iar de la data achiziției din 2006 și până în 2015 terenul a stat pârloagă.”*

- Prin Procesul verbal nr..X./20.05.2015, încheiat ca urmare a cercetării la fața locului la S.C. .X. S.R.L., s-a consemnat că această societate nu mai figurează la domiciliul fiscal de aproximativ 5 ani, sediul fiind închiriat S.C. .X. S.R.L. de la .X. S.R.L.. *“Domnul .X., asociat al .X. S.R.L. nu cunoaște adresa la care se afla S.C..X. S.R.L.”*

Urmare suspiciunilor ridicate cu privire la veridicitatea declarațiilor notariale date de domnul .X. și domnul .X., veridicitate care constituia o condiție esențială în vederea stabilirii datei de la care persoana fizică devenea plătitoare de TVA și implicit a taxei pe valoarea adăugată datorată bugetului general consolidat al statului, prin adresa nr..X./06.07.2015, Agenția Națională de Administrare Fiscală, în temeiul art.291 din Codul de procedură penală, a formulat Plângere împotriva domnului .X., înregistrată la Parchetul de pe lângă Judecătoria Sector .X., în data de 07.07.2015, în vederea analizării aspectelor sesizate, respectiv dacă acestea întrunesc elementele constitutive ale vreunei



infracțiuni prevăzute de legea penală.

Prin Ordonanța din data de 06.10.2015 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosar nr..X. s-a dispus clasarea cauzei privind învinuitul .X. sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.f) din Legea nr.241/2005.

Potrivit Referatului cu propunere de clasare nr..X./ 29.09.2015, în baza căruia a fost emisă ordonanța de clasare mai sus menționată, au fost reunite 2 cauze sub numărul de înregistrare .X., respectiv:

*“1. La data de 05.05.2015 la Parchetul de pe lângă Tribunalului .X. a fost înregistrat sub nr.de mai sus, dosarul penal privind disjungerea Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. în dosarul .X. în vederea efectuării de cercetări sub aspectul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală, fapte prev.și ped. de art.9 alin.(1) lit.a) și f) din Legea 241/2005.*

*2. La data de 09.09.2015 la Parchetul de pe lângă Tribunalului .X. a fost înregistrată sub nr..X. sesizarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în vederea efectuării de cercetări față de numitul .X., CNP .X., urmare a procesului de soluționare a contestației depusă acesta “care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală cu privire la declarațiile notariale date de către numiții .X. și .X..”*

Totodată, prin referatul menționat mai sus a fost precizat:

*„Fiind audiat numitul .X., acesta a declarat faptul că terenul intravilan arabil din .X., str..X., .X., l-a cumpărat în anul 2004, în suprafață de 10.500 m2, a fost cultivat în perioada 2004-2005 cu porumb și lotizat la finele anului 2005 în 9 parcele de 1.000 m2, din care au fost vândute, în perioada 2006-2007, 8 loturi, și un drum de servitute, iar lotul nr.6 a rămas în proprietatea numitului .X. până în prezent și pe această suprafață de teren are construită o seră în care cultivă diferite legume.*

*Fiind audiat numitul .X., acesta a declarat că în anul 2004-2005 a cumpărat un teren învecinat cu proprietatea numitului .X., iar la acea dată suprafața terenului dl..X. cât și a terenului acestuia era cultivată în întregime cu porumb, iar ulterior, pe parcursul anilor s-au ridicat unele construcții pe acest teren, în urma parcelării acestuia. La data declarației notariale numitul .X. mai avea un solar construit, parcelă de aproximativ 1.000 m2 din întreaga suprafață de teren de aproximativ 1 ha, pe care era construit un solar în care acesta cultiva diferite legume pe adresa din .X., .X.. Acesta declară că terenul în cauză, de aproximativ 1.000 m2, este cultivat și în prezent de dl..X. în solarul construit*

de acesta.

*Fiind audiat numitul .X., acesta a declarat că în anul 2004 s-a ocupat personal de împrejmuirea terenului proprietatea mamei sale, .X., învecinat cu proprietatea numitului .X., iar la acea dată suprafața terenului dl..X. era cultivată în întregime cu porumb, iar , ulterior, pe parcursul anilor s-au ridicat unele construcții pe acest teren, în urma parcelării acestuia, iar la data declarației notariale, respectiv în data de 19.12.2013, numitul .X. avea o suprafață de teren de aproximativ 1.000 m2 pe care era construit un solar în care acesta cultiva diferite legume.*

*Acesta mai declară că terenul în cauză de aproximativ 1.000 m2 este cultivat și în prezent de dl..X. în sera construită de acesta.*

*În urma analizării celor de mai sus și în baza declarațiilor date de către numiții .X. și .X. a rezultat faptul că nu există neconcordanțe între declarațiile acestora date în data de 19.12.2013 în fața notarului public și cele declarate de numitul .X. în ceea ce privește terenul din .X., .X., .X., în suprafață de 10.500 m2 , deoarece atunci când au declarat că se cultivă și în prezent legume s-au referit la faptul că numitul .X. cultivă legume pe lotul nr.6, care este în proprietatea acestuia și pe care acesta are construit un solar.*

*În consecință, terenul din .X., .X., .X., în suprafață de 10.500 m2 , a fost folosit de către numitul .X. în scop personal în anii 2004-2005, ulterior fiind divizat în 9 parcele de 1.000 m2, din care au fost vândute 8 parcele în anii 2006-2007, parcela nr.6 rămânând în proprietatea dl..X..”*

Împotriva Ordonanței de clasare din data de 06.10.2015 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosar nr..X., Agenția Națională de Administrare Fiscală, în temeiul art.339 alin.(4) coroborat cu art.323 din Codul de procedură penală, a formulat plângerea nr..X./18.11.2015, având în vedere, în subsidiar, infirmarea ordonanței de clasare a cauzei, sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) și lit.f) din Legea nr.241/2005, deoarece organul de urmărire penală nu a analizat și nu s-a pronunțat asupra faptei sesizate de A.N.A.F., și anume fals în declarații prevăzut de art.326 Cod penal, plângere respinsă ca nefondată, așa cum s-a precizat în preambulul prezentei decizii.

Astfel, în speță se rețin prevederile stipulate la pct.10.5. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire*

*penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”*

Prin urmare, având în vedere faptul că:

- în conformitate cu prevederile legale în materie, citate mai sus, vânzarea de către persoanele fizice a bunurilor care au fost utilizate de către acestea pentru scopuri personale nu poate fi calificată din perspectiva taxei pe valoarea adăugată drept o activitate economică și, pe cale de consecință, persoana nu va fi considerată persoană impozabilă, astfel de livrări necuprinzându-se în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă persoana obține sau nu venituri cu caracter de continuitate din acest tip de tranzacții;

- urmare demersurilor întreprinse în vederea clarificării sintagmei „bunuri folosite pentru scopuri personale”, direcția de specialitate în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale, a comunicat că sintagma se referă „exclusiv la situațiile în care beneficiarii rezultatelor obținute din operațiunile efectuate în legătură cu bunurile imobile sunt chiar proprietarii acestora sau familiile lor.”, respectiv că activitatea de cultivare poate fi calificată drept utilizare personală numai în măsura în care se „demonstrează că rezultatele obținute din cultivarea terenurilor au fost utilizate pentru consumul persoanei în cauză, și nu au fost înstrăinate în schimbul unei contrapartide”;

- prin declarațiile notariale, domnii .X. și .X. au declarat pe propria răspundere că din anul 2004, respectiv 2005 și până în prezent (data declarației notariale), domnul .X. a cultivat cu diverse produse agricole și leguminoase, terenul din strada .X., .X.;

organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili cu certitudine situația de fapt în cauză, întrucât pentru dezlegarea pricinii trebuie să se stabilească natura operațiunii constând în vânzarea terenului situat în strada .X., .X., .X., astfel cum a fost lotizat, pentru a se putea califica din punct de vedere la taxei pe valoarea adăugată drept o activitate economică, cu implicații asupra datei de la care devine operabilă înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal a persoanei fizice .X., în sensul că înregistrarea persoanei fizice nu va fi considerată valabilă începând cu data de 01.08.2006.

Organul de soluționare a contestației reține că data de la care persoana fizică .X. avea obligația să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este esențială a fi stabilită de către organele de inspecție

fiscală având în vedere că:

În ceea ce privește terenul situat în .X., .X., în suprafață de 1.200 mp, persoana fizică .X. susține că pe acest teren a construit în anul 2004 un garaj, ce a fost utilizat în scop personal timp de 2 ani, dovadă în acest sens fiind: sancțiunea aplicată de organele de drept, prin procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr..X./01.09.2004, pentru lipsa autorizației de construire, facturile de apă și energie electrică pe care le-a achitat (facturi emise pe numele foștilor proprietari), precum și declarația notarială dată de domnul .X., căruia i-a încredințat spre folosință o parte din garaj în perioada octombrie 2004-octombrie 2006.

Or, din analiza documentelor aduse în probațiune de contestatar, organul de soluționare a contestației reține că acestea nu fac dovada utilizării în *scop personal* a imobilului compus din teren în suprafață de 1.200 mp și garaj edificat. În acest sens se are în vedere faptul că sancționarea persoanei fizice .X. cu amendă contravențională pentru executarea fără autorizație de construire a unei construcții "*parter cu acoperiș în 2 ape, de lungime 25 m și lățime circa 11 m*", potrivit constatărilor consemnate în Procesul verbal nr. .X./01.09.2004, precum și faptul că pe adresa din .X. au fost emise facturi de apă și energie electrică, nu sunt de natură a demonstra utilizarea în scop personal a imobilului în speță ci doar edificarea pe terenul în suprafață de 1.200 mp a unui garaj și consumul de energie electrică și apă.

Declarația autenticată la Biroul notarial .X. – Societatea profesională notarială sub nr. .X. din data de 10 ianuarie 2014, prin care domnul .X. declară pe propria răspundere că din luna octombrie 2004, până în octombrie 2006 a folosit garajul situat pe terenul din .X., .X., sectorul .X., proprietatea lui .X., cu aprobarea verbală a proprietarului terenului, făcând uz și de utilitățile de pe teren, respectiv apă-canal, energie electrică, înscris ce a fost adus drept probă în dovedirea *utilizării în scop personal* a imobilului ce a făcut obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr..X./20.10.2006, face în fapt dovada contrarie celor susținute, respectiv confirmă folosința garajului de către .X., pentru uzul personal al acestuia.

În ceea ce privește terenul situat în .X., *str..X.*, în suprafață totală de 17.059,28 mp, impozitat de către organele de inspecție fiscală, persoana fizică .X. afirmă că acest teren a fost folosit ca teren agricol, fiind vândut trei ani mai târziu, precum și faptul că până la momentul 22.12.2008, urmare modificării aduse de H.G. nr.1618/2008, natura terenurilor construibile/neconstruibile se

aprecia numai în raport cu documentația cadastrală și nu cu documentația urbanistică, precizând totodată că această interpretare i-a fost confirmată de Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație în domeniul TVA prin adresa nr..X./ 20.02.2012.

Potrivit punctului de vedere exprimat prin adresa nr..X./ 20.02.2012, Direcția de legislație în domeniul TVA a comunicat persoanei fizice .X.: *„Prin urmare, dacă pentru operațiunile de vânzare de terenuri la care faceți referire faptul generator de taxă a intervenit anterior datei de 22 decembrie 2008, pentru a putea stabili dacă scutirea de TVA prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal este aplicabilă, trebuie să dispuneți de documentațiile cadastrale din care să rezulte încadrarea terenurilor în categoria de folosință pentru care nu aveți obligația de a aplica taxarea în momentul vânzării, în speță terenuri agricole.”*

Astfel, având în vedere documentele justificative anexate în copie la contractul de vânzare-cumpărare nr..X./19.01.2007, din care nu rezultă categoria de folosință a terenurilor în momentul vânzării, respectiv:

- „Fișa corpului de proprietate .X., Tarla .X., Parcela.X., Lotul .X.”, cu numărul cadastral al corpului de proprietate .X. și *„Fișa corpului de proprietate .X., Tarla .X., Parcela1, Lotul 2”*, cu numărul cadastral al corpului de proprietate .X., care la rubrica *Categoria de folosință* au înscris „A”, fără nicio mențiune cu privire la dată, iar la rubrica *Nume/Denumire proprietar* este înscris „.X.”;

- Certificatele de atestare fiscală nr..X./02.08.2007 și nr..X./15.10.2007, fără relevanță în considerarea celor explicate și comunicate de Direcția de legislație în domeniul TVA prin adresa nr..X./20.02.2012,

și întrucât în contractul de vânzare-cumpărare nr..X./19.01.2007, se menționează faptul că *„pentru aceste terenuri s-a aprobat și s-a eliberat documentația de urbanism, urmând ca societatea cumpărătoare să preia toate drepturile și obligațiile ce decurg din această documentație, conform avizului de urbanism nr..X./ 10.08.2007 eliberat de Primăria .X. .X.”*, prin adresa cu nr.A-SLP 196/29.01.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat persoanei fizice .X., ca în vederea soluționării contestației, să transmită copii certificate pentru conformitate cu originalul ale certificatului de urbanism și avizului de urbanism nr..X./10.08.2007 eliberat de Primăria .X. .X..

Prin adresa din data de 05.02.2016, înregistrată la Direcția Generală

de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 274/08.02.2016, persoana fizică .X. a comunicat faptul că cererea este ilegală, precizând totodată că este în imposibilitatea de a pune la dispoziție actele solicitate, motivat de faptul că nu le mai deține și nici nu le mai poate obține întrucât nu mai este titularul dreptului de proprietate asupra terenului înstrăinat în speță, anexând, printre altele, *Extrasele de carte funciară pentru autentificare nr..X./18.10.2007 și nr..X./18.10.2007*, pentru numerele cadastrale .X. și .X., în care la rubrica *Descrierea imobilului* este înscris „.X., .X., strada .X. numărul .X.. Descriere construcție: TEREN (în măsurători sunt .X.9,64 mp)”

Întrucât în Extrasele de carte funciară nr..X./18.10.2007 și nr..X./18.10.2007 nu este înscrisă categoria de folosință a terenurilor, prin adresele nr.A-SLP 193/09.02.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat, pe de o parte, Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. .X., să comunice care era categoria de folosință a terenurilor în cauză la data de 19.10.2007, în conformitate cu evidențele de care dispun, iar pe de altă parte, Biroului Notarilor Publici Asociații .X. și .X., ce a autentificat contractul de vânzare-cumpărare nr..X./19.01.2007, să transmită în copie înscrisurile care atestă categoria de folosință a terenurilor la data transferului dreptului de proprietate de la soții .X. și .X. către S.C. .X. S.R.L. prin reprezentant .X..

Prin adresa nr. .X./24.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 435/26.02.2016, Societatea Profesională Notarială „.X.”, a transmis copii ale următoarelor documente: Certificat de atestare fiscală nr..X./ 15.10.2007, Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./ 21.05.2004 la Biroul Notarului Public .X. și Titlul de Proprietate nr..X./22.05.1995 eliberat de Comisia Județeană pentru Stabilirea dreptului de Proprietate asupra Terenurilor .X., înscrisuri din analiza cărora nu rezultă categoria de folosință a terenurilor în speță în momentul vânzării.

Prin adresa nr..X./23.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 453/01.03.2016, Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. .X. – Serviciul Publicitate Imobiliară, a comunicat că „în urma verificărilor efectuate la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. .X., pentru imobilul situat în .X., .X., .X., cu nr.cadastral .X., dezmembrat ulterior în 2 loturi, s-a constatat că la nivelul anului 2004, cât și la nivelul anului 2007 când s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare .X./19.10.2007, ambele loturi au fost cuprinse în categoria *teren intravilan arabil*”.

Referitor la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere prevederile legale citate în drept și explicitate, raportate la

aspectele constatate și consemnate de organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală, precum și la argumentele și documentele depuse în copie, cu titlu de exemplificare, de persoana fizică contestatară în susținerea acestui capăt de cerere, în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului și în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr.A-SLP 274/11.02.2016, a învederat persoanei fizice .X. următoarele:

*„ (...) deși prin contestație ați solicitat acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, ați atașat, cu titlu de exemplificare, copii ale unor facturi, deconturi de TVA, declarații 394 etc., precizând că toate facturile au fost și sunt disponibile spre analiză.*

*Întrucât la dosarul cauzei nu se regăsesc exemplarele originale sau copiile legalizate ale facturilor, în măsura în care dispuneți de astfel de documente, urmează să le depuneți, împreună cu orice alte documente justificative pe care le considerați relevante în susținerea cererii de acordare a dreptului de deducere, la Administrația .X. a Finanțelor Publice, iar despre acest fapt să înștiințați și organul de soluționare.*

*Menționăm că, printr-o adresă având același număr și aceeași dată cu prezenta, am dispus Administrației .X. a Finanțelor Publice ca pe baza documentelor ce vor fi depuse de dumneavoastră la organul fiscal, să analizeze dacă sunt întrunite toate condițiile de fond și formă prevăzute de Codul fiscal pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în vederea construirii imobilelor, cu recalcularea în mod corespunzător a taxei datorate bugetului de stat.”*

Ca răspuns la adresa mai sus menționată, persoana fizică .X., prin adresa din data de 23.02.2016, înregistrată în cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 416/ 24.02.2016, comunică, printre altele, următoarele:

*„Încă din faza de promovare a contestației am înaintat, odată cu contestația, înscrisurile relevante pentru întemeierea dreptului de deducere pentru TVA-ul din amonte. În concret, am depus, începând cu fila 163 și până la fila 321, următoarele înscrisuri cu mențiunea «conform cu originalul», (...): copii după toate deconturile de TVA, după toate declarațiile 394, după toate jurnalele de cumpărări, după toate jurnalele de vânzări din perioada 22.10.2010-31.10.2011. De asemenea, am depus copii certificate «conform cu originalul», spre exemplificare, doar după câteva facturi (21 la număr), deoarece sunt f.multe (câteva mii), cât și după bonurile de consum sau după situațiile de lucrări aferente acestora. Toate facturile ce au stat la baza deconturilor de TVA sunt*

evidențiate în jurnalele de cumpărări și cele de vânzări, atașate în copii «conform cu originalul» la contestație. (...)

Depunerea tuturor facturilor nu era necesară în condițiile în care am înaintat alte înscrisuri de natură a demonstra operațiunile în sfera TVA-ului care întemeiază dreptul de deducere, întrucât Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor – A.N.A.F. nu este chemată să facă un control fiscal ci doar să emită, în soluționare, o decizie conținând una din soluțiile limitativ enumerate de art.216 Cod de procedură fiscală (...).

(...) am atașat contestației copii certificate «conform cu originalul» după cele 21 de facturi, spre exemplificare, însă dacă acest aspect (lipsa originalelor sau a copiilor legalizate ale celor 21 de facturi) vă împiedică să vă pronunțați în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA-ului, atașez prezentei și copiile legalizate ale acestora.

În cadrul contestației .X./10.02.2014, la pagina 20, la cap.IV am criticat neacordarea dreptului de deducere. (...)

Acum evident lucrurile stau altfel întrucât a apărut jurisprudența Salomie și Oltean, ceea ce obligă A.N.A.F. să acorde acest drept. (...)

(...) soluția care se impune este desființarea deciziei de impunere .X./20.12.2013, cu reverificare, deoarece stabilirea bazei de impozitare este atributul organului de administrare și inspecție fiscală și nu al organului de soluționare a contestației sau al instanței de judecată în contenciosul fiscal. (...)"

Față de cele expuse mai sus și în temeiul prevederilor pct.9.10. din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „La solicitarea organului de soluționare a contestației, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, organele competente vor efectua cercetare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de cercetare la fața locului, care va fi atașat la dosarul contestației aflat în curs de soluționare”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat, prin adresa nr.A-SLP 196/28.03.2016, organelor de inspecție fiscală ale Administrației .X. a Finanțelor Publice .X. efectuarea unei constatări la fața locului, în conformitate cu art.65 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având drept obiectiv verificarea tuturor documentelor aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în vederea construirii imobilului de apartamente și stabilirea cuantumului taxei pe valoarea adăugată deductibilă, în condițiile respectării cerințelor de de fond și formă impuse de legea fiscală în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, în funcție de rezultatele cercetării, stabilirea obligațiilor fiscale pe care persoana fizică .X. le datorează bugetului de stat,



respectiv recalcularea corespunzătoare a debitului de plată de natura taxei pe valoarea adăugată deductibile și a accesoriilor aferente.

Urmare acestei solicitări, Administrația .X. a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./25.04.2016, înregistrată în cadrul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 815/26.04.2016, a comunicat următoarele:

*„(...) considerăm că organele de inspecție fiscală nu pot efectua o constatare la fața locului având drept obiectiv «verificarea tuturor documentelor aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în vederea construirii imobilului de apartamente și stabilirea cuantumului taxei pe valoarea adăugată deductibilă, în condițiile respectării cerințelor de de fond și formă impuse de legea fiscală în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, în funcție de rezultatele cercetării, stabilirea obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat, respectiv recalcularea corespunzătoare a debitului de plată de natura taxei pe valoarea adăugată deductibile și a accesoriilor aferente» (...), ci doar să constate dacă documentele justificative existente sunt înregistrate în jurnale de cumpărări precum și dacă TVA deductibilă înscrisă în jurnalul de cumpărări a fost preluată în deconturile de taxă.*

*Astfel în data de 19.04.2016 organele de inspecție fiscală au inițiat o constatare la fața locului fiind încheiat în acest sens procesul verbal nr..X./20.04.2016 (...).”*

Din analiza Procesului verbal nr..X./ 20.04.2016, anexat în copie la adresa mai sus menționată, rezultă că organele de inspecție fiscală ale Administrației .X. a Finanțelor Publice .X. au inițiat în data de 19.04.2016 o constatare la fața locului la domiciliul fiscal al contribuabilului .X., constatând, urmare documentelor solicitate și puse la dispoziție - jurnalul pentru cumpărări pentru perioada 24.09.2007-31.10.2011, documentele justificative ce au stat la baza înregistrărilor în jurnalul de cumpărări, decont privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada septembrie 2010-octombrie 2011 – faptul că „toate înregistrările din jurnalul de cumpărări întocmit de persoana fizică .X. au avut la bază documente justificative, (...)” și că „nu sunt neconcordanțe între documentele justificative existente și sumele înregistrate în jurnalele de cumpărări precum și între TVA deductibilă înscrisă în jurnalul de cumpărări și TVA deductibilă preluată în deconturile de taxă aferente perioadei septembrie 2010-octombrie 2011.”

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că echipa de

inspecție fiscală care a încheiat Procesul verbal nr..X./20.04.2016 nu s-a pronunțat asupra documentelor justificative prezentate de contribuabil în sensul respectării sau nu a prevederilor legale în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, această constatare la fața locului neavând finalitatea solicitată.

Prin urmare, având în vedere faptul că în urma demersurilor întreprinse de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor organul fiscal emitent al actului atacat nu a înțeles să dea curs celor solicitate în vederea stabilirii situației de fapt fiscale a contribuabilului, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în vederea construirii imobilului de apartamente și stabilirea cuantumului taxei pe valoarea adăugată deductibilă, întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă.

Organul de soluționare a contestației reține că, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar acesta avea obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Față de cele expuse mai sus, respectiv prevederile legale aplicabile în materie, constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, argumentele și documentele depuse de persoana fizică .X. în susținerea contestației, demersurile efectuate de organul de soluționare a contestației, Ordonanța de clasare din data de 06.10.2015 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în dosar nr..X. și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune analizarea de către acestea a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele

necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere .X./20.12.2013 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 20.12.2013, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**2. Referitor la obligațiile fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei**, se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium

sequitur principale”, iar întrucât în ceea ce privește **debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Decizia de impunere .X./20.12.2013 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.12.2013 a fost desființată, partial, aceasta se va desființa și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele refacerii inspecției fiscale.**

**3. Referitor la suma totala de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei si accesorii aferente constand in dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere in sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică .X., împreună cu soția .X., în perioada 2010-2011 este legal datorată de contribuabil, în condițiile în care din probatoriul administrat în cauză a rezultat o altă situație de fapt.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 24.09.2010-31.10.2011, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, contribuabilul .X. a aplicat TVA în cotă de 5%, colectând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei prin depunerea deconturilor de TVA aferente acestei perioade.

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în ceea ce privește contractele nr..X./07.11.2011, nr..X./07.11.2011, nr..X./07.11.2011, nr..X./15.12.2011, nr..X./ 15.12.2011, nr..X./16.12.2011, nr..X./22.12.2011 și nr..X./ 28.12.2011, au fost încheiate antecontracte de vânzare-cumpărare prin care s-au achitat avansuri, astfel că, în conformitate cu prevederile art.1342 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit la data la care s-a incasat avansul;

- în ceea ce privește contractele nr..X./08.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./ 07.12.2010, nr..X./10.12.2010, nr..X./12.01.2011 și nr..X./26.10.2011, nu au fost îndeplinite toate condițiile prevăzute de art.140 alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, și anume în conținutul contractelor de vânzare-cumpărare numai unul dintre soții cumpărători a dat declarație că nu a deținut și nu deține singur sau împreună cu celălalt soț o locuință proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de TVA de 5% ;

- în ceea ce privește contractul nr. .X./10.03.2011, nu au fost

îndeplinite toate condițiile prevăzute de art.140 alin.(21) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, și anume în conținutul contractului de vânzare-cumpărare nu s-a declarat de către cumpărătoare că nu a deținut și nu deține o locuință proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de TVA de 5%, nefiind prezentată nici declarația pe propria răspundere dată de cumpărătoare în acest sens,

fapt pentru care au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Ținând cont de faptul că persoana fizică a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit deconturilor de TVA aferente perioadei 24.09.2010-31.10.2011, echipa de inspecție fiscală a stabilit suplimentar de plată în sarcina contribuabilului taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, persoana fizică .X. susține că în ceea ce privește vânzările de apartamente noi, efectuate după înregistrarea în scopuri de TVA din data de 23.09.2010, în mod incorect organele de inspecție fiscală au colectat pentru un număr de 8 tranzacții, TVA în cotă de 24% întrucât pentru vânzarea acestora erau îndeplinite condițiile legale pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, sens în care depune înscrisuri.

**În drept**, potrivit art.140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, în forma în vigoare în *perioada efectuării operațiunilor*:

*“2<sup>1</sup>) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:*

*c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 3.X. lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții,*

republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

iar, potrivit alin.(3) al aceluiași articol:

“(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a prevederilor art.140 alin. (2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal, la pct.23 alin.(7), alin.(10) și alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, s-a stipulat:

“(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de

*5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10) al prezentului punct. În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% sau, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”*

Potrivit acestor prevederi legale, cota redusă de TVA de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, și anume pentru livrarea de locuințe care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, și a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 3.X. lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Persoanele necăsătorite sau familiile pot achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv, numai dacă acestea nu au deținut sau nu dețin, fiecare sau împreună în cazul soț-soție, nicio locuință în proprietate achiziționată cu cota de 5%. Vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% pentru livrarea acestor locuințe dacă cumpărătorul va pune la dispoziția acestuia, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile mai sus menționate, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. De asemenea, vânzătorul poate aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și dacă sunt în posesia declarației pe propria răspundere mai sus amintită.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a constatat că persoana fizică .X., pentru tranzacțiile imobiliare efectuate după data de 24.09.2010, data înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, tranzacții ce intrau în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, a colectat taxă în cotă de 5%, fără însă să îndeplinească, pentru o parte din operațiunile efectuate, detaliate în raportul de inspecție fiscală și Anexa 45 la raport și preluate la Capitolul II și situația de fapt din prezenta

decizie, condițiile pentru aplicarea cotei reduse de taxă.

Prin contestația formulată, persoana fizică .X., având în vedere considerentele organelor de inspecție fiscală care au stat la baza impunerii, susține că erau îndeplinite toate condițiile impuse de Codul fiscal pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%. În acest sens, contestatarul a depus copii ale declarațiilor notariale date de soț/soție împreună cu soția/soțul, semnate de ambii soți (contractele de vânzare-cumpărare nr..X./08.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./09.11.2010, nr..X./ 20.10.2011) sau prin mandatar (contractul de vânzare-cumpărare nr..X./07.12.2010), declarații date de fiecare soț în parte (contractul de vânzare-cumpărare nr..X./10.12.2010), declarații date de persoane fizice necăsătorite (contractele de vânzare-cumpărare nr..X./09.11.2010 și nr..X./12.01.2011), precizând, totodată, pentru fiecare contract în parte mai sus menționat, suprafață utilă și totală, cota indiviză aferentă părților comune, cota indiviză de teren aferentă, precum și prețul apartamentelor vândute cu TVA de 5% inclus.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarului și documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./08.11.2010, (cumpărător .X., căsătorit cu .X.) a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 58,60 mp (suprafață totală de 63,85 mp), și cota indiviză aferentă din părțile și dependințele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 15,17 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială nr..X./08.11.2010, cumpărătorul .X. și .X. au declarat că nu au deținut, separat sau împreună, nu dețin și nu au achiziționat nicio locuință în proprietate cu cota de 5% TVA.

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./09.11.2010, (cumpărător .X., căsătorit cu .X.) a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 77,20 mp (suprafață totală de 86,00 mp), și cota indiviză aferentă din părțile și dependințele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 20,44 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială nr..X./09.11.2010, cumpărătorul .X. și .X. au declarat că nu au deținut, nu dețin împreună sau separat și nu au achiziționat nicio locuință în proprietate cu cota de 5% TVA.



- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./09.11.2010, (cumpărătoare .X., căsătorită cu .X.) a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 74,40 mp (suprafață totală de 89,70 mp), și cota indiviză aferentă din părțile și dependențele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 21,31 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială nr..X./09.11.2010, cumpărătoarea .X. și .X. au declarat că nu au deținut, nu dețin și nu au achiziționat nicio locuință în proprietate cu cota de 5% TVA.

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./09.11.2010, (cumpărător .X., necăsătorit), a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 73,15 mp (suprafață totală de 88,10 mp), și cota indiviză aferentă din părțile și dependențele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 20,93 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială nr..X./09.11.2010, cumpărătorul .X. a declarat că nu a deținut, nu deține și nu a achiziționat nicio locuință în proprietate cu cota de 5% TVA.

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./07.12.2010, (cumpărătoarea .X., cetățean român, căsătorită cu .X., cetățean francez, prin mandatar .X.) a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 58,60 mp (suprafață totală de 63,85 mp), și cota indiviză aferentă din părțile și dependențele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 15,17 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială nr..X./07.12.2010, cumpărătoarea .X., prin mandatar .X., a declarat că nu a deținut, nu deține și nu a achiziționat nicio locuință în proprietate cu cota de 5% TVA, separat sau împreună cu soțul său .X., cetățean francez.

- contractul de vânzare-cumpărare nr..X./10.12.2010, (cumpărătoare .X., căsătorită cu .X.) a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 58,60 mp (suprafață totală de 63,85 mp), și cota indiviză aferentă din părțile și dependențele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 15,17 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială nr..X./10.11.2010, cumpărătoarea .X. a

declarat că nu a deținut, nu deține și nu a achiziționat nicio locuință în proprietate cu cota de 5% TVA, iar prin declarația notarială nr. .X./09.12.2010, domnul .X. a declarat că nu a deținut și nu deține locuință în proprietate și nu a achiziționat o locuință cu cota de 5% TVA.

- contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./12.01.2011, (cumpărătoare .X., necăsătorită), a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 57,50 mp (suprafață totală de 69,70 mp), și cota indiviză aferentă de 4,84 mp din părțile și dependențele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 16,56 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială nr. .X./12.01.2011, cumpărătoarea .X. a declarat că nu a mai achiziționat o altă proprietate în condițiile prevăzute de O.U.G. nr.200/2008 (pentru prețul căreia s-a aplicat cota redusă de 5% TVA).

- contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./20.10.2011 (cumpărători .X. și .X., căsătoriți) a avut drept obiect vânzarea apartamentului nr. .X., cu suprafața utilă de 88,16 mp (suprafață totală de 164,51 mp), și cota indiviză aferentă de 36,42 mp din părțile și dependențele comune ale imobilului, împreună cu cota indiviză de teren aferentă suprafeței de 700 mp, respectiv 36,42 mp, la prețul total de .X. Euro cu TVA 5% inclus (.X. lei);

Prin declarația notarială .X./22.09.2011, cumpărătorii .X. și .X., soți, au declarat că nu au deținut și nu dețin nicio locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5% TVA.

Totodată, în ceea ce privește contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./10.03.2011, contestatara susține că, deși acesta a avut drept obiect vânzarea către o persoană fizică a unui teren intravilan arabil situat în comuna .X., județul .X., fiind astfel scutit de la plata TVA, a emis factura cu TVA în cota de 24%, prețul imobilului de .X. lei incluzând TVA de 24%.

Din analiza documentelor depuse de persoana fizică .X. în susținerea celor de mai sus, respectiv contractul de vânzare-cumpărare nr. .X./10.03.2011, rectificat prin Încheierea nr. .X./14.03.2011, în sensul că acesta se completează cu mețiunea „prețul total este de 5000 (cincimii) lei inclusiv TVA”, și factura nr. .X./10.03.2011, rezultă că pentru imobilul în cauză contribuabilul a colectat taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă bazei impozabile în valoare de .X. lei.

De asemenea, se reține că, ulterior emiterii titlului de creanță,

organele de inspecție fiscală, având în vedere documentele noi pe care persoana fizică .X. a înțeles să le depună în susținerea argumentelor expuse în contestație, înscrisuri care nu au fost prezentate echipei de inspecție fiscală cu ocazia verificărilor efectuate, însă de care a înțeles să se prevaleze în soluționarea cauzei, au procedat la analizarea acestora. Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, propunând în acest sens admiterea contestației pentru suma de .X. lei, stabilită ca diferență între taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, colectată suplimentar pentru operațiunile efectuate de contribuabil în perioada 24.09.2010-31.10.2011, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, colectată de persoana fizică prin deconturile de TVA aferente perioadei 24.09.2010-31.10.2011.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, documentele depuse în copie de contribuabil în susținerea contestației, înscrisuri pe care acesta nu a înțeles să le prezinte echipei de inspecție fiscală cu ocazia verificărilor efectuate, fiind analizate în procedura administrativă de contestare din punct de vedere al îndeplinirii sau nu a condițiilor cumulative impuse de legea fiscală în ceea ce privește aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, în temeiul art.279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația formulată de persoana fizică .X. și se va anula parțial Decizia de impunere .X./20.12.2013 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 20.12.2013, pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, intrucat acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".**

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.279 alin.(1), alin.(2), alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E**

**1) Admiterea parțială a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere .X./20.12.2013 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală**

**nr..X./20.12.2013, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei,

și anularea în parte a actului administrativ fiscal contestat pentru această sumă.

**2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere .X./ 20.12.2013 emisă de Administrația .X. a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 20.12.2013, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- obligații fiscale accesorii în sumă de .X. lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale aplicabile, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Punctul 2) din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**  
**.X.**