

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulată de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin adresa nr. MBS1_AIF x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa nr. MBS1_AIF x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x și cu adresa nr. MBS1_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de dna **.X, CNP x, CUI x**, cu domiciliul indicat pentru comunicarea actelor de procedură în x prin împuternicit x, **conform împuternicire avocațială seria B, nr.x** existentă în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestației **depusă prin poștă la data de 21.11.2016** și înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x îl constituie:

- Decizia de impunere nr. MBS1_AIF_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, **comunicată sub semnătură la data de 04.10.2016**, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de **x lei reprezentând TVA**;
- Raportul de inspecție fiscală nr. MBS1_AIF_x.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **04.10.2016**, prin remitere directă, așa cum reiese din semnătura olografă existentă pe actele administrative contestate, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice la data de **21.11.2016**, astfel cum rezultă din ștampila Oficiului Poștal aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **.X.**, cu privire la Decizia de impunere nr. MBS1_AIF_X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat verificarea doamnei **.X.**, **CIF x**, **CNP x**, pentru TVA pe perioada de la 01.01.2012 până la 31.12.2015.

Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. MBS1_AIF_x organul fiscal a emis Decizia de impunere nr. MBS1_AIF_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice prin care s-au stabilit **obligații suplimentare de plată în sumă de x lei, reprezentând TVA.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna septembrie 2012, cumulativ de la începutul anului 2012, persoana fizică **.X.** a realizat tranzacții imobiliare în valoare de x lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA. Drept urmare, aceasta nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii septembrie 2012 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2012.

Întrucât doamna **.X.** nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.11.2012 – 31.12.2015, respectiv livrări de construcții noi în valoare totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA în sumă de **x lei**, prin procedeul sutei mărite aplicând cota de 24%, baza impozabilă fiind de x lei.

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

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

II. Prin contestația formulată, dna. **.X.** solicită anularea Deciziei de impunere nr. MBS1_AIF_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Raportului de inspecție fiscală nr. MBS1_AIF_x pentru următoarele motive și considerații:

- organele fiscale au aplicat, în mod eronat, cota de 24% pentru o parte din tranzacțiile efectuate, în condițiile în care tranzacțiile se încadrau la cota redusă de 5%, pe considerentul că, la data tranzacțiilor, contestatara nu deținea declarațiile pe propria răspundere, autentificate de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la [art. 140](#) alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Astfel, contestatara consideră că, relevant pentru speța în cauză, este îndeplinirea condițiilor legale la data tranzacției și nu existența unei declarații la data respectivă sau nu. În susținerea acestei declarații, contestatara depune declarațiile cumpărătorilor autentificate notarial pe care le-a primit până în prezent;

- organele fiscale nu au ținut cont de declarația fiscală emisă de DITL, aceasta fiind, din punctul său de vedere, asimilată unei decizii de impunere și producând efecte juridice, deci, un act administrativ fiscal pe care ANAF avea obligația să-l respecte. Astfel, din punctul său de vedere, organul fiscal ar fi trebuit să reducă obligația fiscală stabilită suplimentar prin deducerea TVA aferentă cheltuielilor de construcții, valoare ce urmează a fi estimată prin raportarea la valoarea construcției ce rezultă din Decizia de impunere emisă de DITL.

În plus, contribuabila susține că acordarea deductibilității TVA-ului raportat la baza de impunere stabilită de DITL, este un drept care reiese din jurisprudența CJUE în cauzele conexe C95/07 și C96/07 *“dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat prin impunerea unor condiții de formă atâta timp cât condițiile de fond sunt respectate”*. În opinia sa, art. 77 din Codul Fiscal prevede derogarea de la necesitatea unei facturi, considerând că decizia emisă de DITL respectă prevederile Codului Fiscal privind exercitarea dreptului de deducere și că este un alt act doveditor care poate fi luat în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

- încălcarea jurisprudenței CJUE cu privire la impunerea de către organele fiscale a condițiilor suplimentare pentru deducerea TVA – respectiv existența facturii, cu referire la cazurile C-90/02 Bockemühl, hotărârea Polski Trawertyn 280/10, cauza 385/2009 Nidera Handelscompagnie, cauza C174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet, cauza Marks & Spencer C-309/06;

În concluzie, contestatarul solicită aplicarea cotei reduse de TVA 5% pentru tranzacțiile pentru care a depus declarațiile cumpărătorilor autentificate de notar și acordarea dreptului de deducere a TVA raportat în principal la valoarea construcțiilor menționate în Deciziile de impunere emise de DITL, sau la TVA aferent facturilor depuse, în condițiile în care solicitarea deductibilității TVA-ului pe baza valorii din Decizia de impunere emisă de DITL este respinsă.

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

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect în sarcina contestatarii TVA de plată în sumă de 389.004 lei ca urmare a depășirii plafonului de TVA pentru tranzacțiile imobiliare desfășurate, în condițiile în care nu au aplicat cota redusă de TVA 5% pentru tranzacțiile pentru care contestatara a prezentat declarații pe proprie răspundere ale cumpărătorilor privind îndeplinirea condițiilor prevăzute de OUG 200/2008 și nu au acordat drept de deducere a TVA pe baza valorii impozabile a construcțiilor stabilită prin Decizia de impunere emisă de DITL ci doar în baza facturilor de achiziție prezentate de contribuabil care îndeplineau toate condițiile prevăzute de lege.

În fapt, în urma verificării activității doamnei **.X.**, consemnată în RIF nr. MBS1_AIF_x, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a desfășurat activități economice în mod independent și că, la sfârșitul lunii septembrie 2012, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x lei, cumulată de la începutul anului 2012, depășind plafonul de TVA de 220.000 lei, echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, contribuabila avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii septembrie 2012 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2012 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Începând cu data de 01.11.2012 contribuabila avea obligația depunerii deconturilor de TVA, obligație neîndeplinită de aceasta. Drept urmare, organele de control au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA. Astfel, a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x lei**, prin procedeul sutei mărite aplicând cota de 24%, baza impozabilă fiind de x lei.

Deși persoana impozabilă **.X.** nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în timpul perioadei verificate și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean acordând **dreptul de deducere al TVA în sumă de x lei** pe baza documentelor referitoare la achizițiile de bunuri și servicii aferente obiectivelor de investiție din perioada 2012-2015, documente care îndeplineau atât condițiile de formă cât și condițiile de fond prevăzute de lege.

Astfel, situația centralizată a constatărilor organelor de inspecție fiscală pe perioada 01.01.2012 până la 31.12.2015 este:

- TVA colectată = x lei
- TVA dedusă = x lei
- **TVA de plată = x lei**

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

„ART. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

[...]

(2[^]1) 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 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 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 mp, 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 mp, 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%;

[...]

Norme Metodologice

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin.

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

[...]

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2[^]1) 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[^]1) 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. (2¹) 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. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”*

Având în vedere prevederile legale sus menționate, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare reprezentând contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie, iar în cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe.

De asemenea potrivit actelor normative sus menționate se reține că vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul prezintă o declarație pe propria răspundere, autenticată de un notar, cel târziu la momentul livrării, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv 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% iar 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%.

Din analiza raportului de inspectie fiscala nr.x se retine că în perioada 01.01.2012 – 31.12.2015 doamna .X. a efectuat tranzactii imobiliare constând în vânzarea mai multor apartamente situate în imobilele din x in care aceasta a avut calitatea de vanzator cu o cota de 100% din proprietate.

De asemenea din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că la data transferului titlului de proprietate, vânzătorul nu deținea declarații pe propria răspundere prezentate de cumparatori, autentificate de notar, condiție obligatorie cerută de legiutor pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

În susținerea contestației, ulterior finalizării raportului de inspectie fiscală, petenta depune declarațiile pe proprie răspundere date de cumparatori astfel:

- declarația domnului x, căsătorit cu doamna x, în calitate de cumpărător al imobilului situat în x conform contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația domnului x, necăsătorit, în calitate de cumpărător al imobilului situat în x conform contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația domnului x, căsătorit cu doamna x, în calitate de cumpărător al imobilului situat în x, conform contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația doamnei x, în calitate de cumpărătoare a imobilului situat în x, conform contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația doamnei x (fostă x) x, în calitate de cumpărătoare a imobilului situat în x, conform contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x.

Din analiza acestora s-a constatat că ele sunt autentificate în anul 2016, ulterior încheierii contractelor de vânzare cumpărare, respectiv transferului titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, iar la momentul transferului de proprietate nu erau îndeplinite toate condițiile prevăzute la art. art. 140 alin. (2¹) lit. c) punct.2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

În ceea ce privește invocările contribuabilei cu privire la jurisprudența europeană, respective speța Collee, facem mențiunea că în cazul C146/05 întrebarea adresată curții a fost *“Poate administrația fiscală să refuze scutirea unei livrări intracomunitare, care există în mod incontestabil, doar pentru motivul că persoana impozabilă nu a prezentat în timp util dovada contabilă prevăzută în acest scop?”*, ori problematica în speță nu are legătură cu livrările intracomunitare.

Asadar, întrucât vânzătorul, la data încheierii tranzacțiilor imobiliare, nu îndeplinea condițiile prevăzute de legiuitor pentru aplicarea cotei reduse de taxă pe valoarea adăugată de 5%, vânzarile respective se taxează din punct de vedere al TVA cu cota standard de 24% asupra bazei de impozitare în conformitate cu prevederile art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

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

Norme metodologice

45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. [...]

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă** în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

[...]

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

Norme metodologice

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal [...]”

Prin urmare, legislația internă are precizări exprese cu privire la acordarea deductibilității TVA, persoanele impozabile având dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite cumulativ atât condiția de fond cât și condiția de formă, și anume: intrările reprezintă achiziții de

bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

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

Cu privire la argumentele invocate de contestatar se rețin următoarele:

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

Invocarea contribuabilului cu privire la faptul că DITL folosește valori de cost minimale pentru edificarea unui imobil nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât Decizia de impunere pentru calculul impozitului pe clădiri emisă de DITL se bazează pe valori ale construcțiilor declarate de contribuabil, estimative, orientative, și nu pe valori stabilite pe bază de documente justificative, așa cum rezultă și din prevederile de mai jos:

“ART. 77¹ Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

[...]

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

Mai mult, nu poate fi reținut în susținerea contestației argumentul contestatarii cu privire la faptul că declarația fiscală întocmită de DITL este asimilată cu o decizie de impunere, și, atâta timp cât nu a fost anulată, este un act administrativ fiscal pe care ANAF avea obligația să-l respecte, în condițiile în care Decizia de impunere emisă de DITL are la bază o valoare estimată a clădirii **calculată prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a clădirii cu valoarea impozabila exprimată în lei/mp** și produce efecte **doar** în ceea ce privește stabilirea impozitului pe clădiri, așa cum rezultă din art. 251 din Legea nr. 571/2003 privin Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 251 Calculul impozitului pentru persoane fizice

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

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

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

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

„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

Norme Metodologice

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

„Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

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

Pct.7 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată face următoarea precizare: **“sistemul comun privind TVA este necesar să conducă**, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, **la o neutralitate în domeniul concurenței**, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție”. Ori, în cazul în speță, acordarea dreptului de deducere în baza valorii stabilite de DITL, contravine principiului neutralității TVA atâta timp cât, având în vedere

lipsa facturilor de achiziție, nu se poate stabili dacă furnizorii erau sau nu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA și dacă au colectat sau nu TVA.

Referitor la aplicarea jurisprudenței CJUE

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

- în cauza **90/02 Bockemühl** întrebarea care a fost supusă CJUE a fost: dacă dreptul de deducere a TVA, **în situația în care se aplică mecanismul taxării inverse**, al unei persoane impozabile care este răspunzătoare în calitate de destinatar al serviciilor pentru TVA aferentă, poate fi exercitat doar dacă persoana impozabilă se află în posesia unei facturi conform art. 22, alin. 3 din a Șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată, ori, în cazul în speță, nu avem de a face cu o operațiune supusă taxării inverse;
- în cauza **280/10 Polski Trawertyn** s-a pus problema exercitării dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în condițiile în care, la data emiterii facturii referitoare la respectiva achiziție, societatea nu era încă înregistrată, nici identificată în scopuri de TVA iar **factura a fost emisă în numele asociaților**. Așadar, în acest caz a existat o factură emisă în numele asociaților și achitată de aceștia, fiind pusă în discuție deductibilitatea TVA-ului acestei facturi emisă înainte de înregistrarea societății în scopuri de TVA;
- în cauza **385/2009 Nidera Handelscompagnie**, cu referire la punctul 42 invocat de contribuabil, Curtea s-a pronunțat **în contextul sistemului de taxare inversă**, context ce nu este aplicabil cauzei în speță. Mai mult, interpretarea contestatarei cu privire la punctul 48 *“Desigur, persoanele impozabile au de asemenea obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, conform măsurilor adoptate în acest scop de statele membre, și aceasta în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept”* este eronată, în sensul că ea face referire la lipsa declarației de înregistrare în scopuri de TVA și nu la lipsa facturii. În plus, în cazul Nidera Handelscompagnie **suma TVA facturată de furnizori și achitată** acestora este cunoscută, nepunându-se problema estimării acesteia în condițiile în care nu există documente justificative;
- punctul 27 al cauzei **C174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministerei**, așa cum este invocat de contribuabil, subliniază faptul că principiul neutralității este garantat în ceea ce privește sarcina fiscală aplicabilă tuturor activităților economice **în condițiile în care aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA**. Astfel, dintre toate faptele juridice cu efect

patrimoial încheiate de o persoană impozabilă, într-o perioadă fiscală, unele sunt generatoare de TVA deductibil și altele nu, pentru acestea din urmă persoana impozabilă comportându-se ca un consumator final. Ori, în condițiile în care nu se pot identifica operațiunile generatoare de TVA deductibil, nu se poate garanta principiul neutralității TVA;

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

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

Astfel, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, în temeiul art. 167, 168, 179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Europei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și au acordat deductibilitatea TVA în sumă de **x lei** în baza facturilor de achiziție puse la dispoziție de contribuabil care îndeplineau condițiile prevăzute de art. 134¹ alin. (7) și art. 155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și care erau aferente realizării obiectivelor imobiliare care au făcut obiectul cauzei în speță.

Referitor la factura emisă de SC x SRL, factura care nu a fost prezentată în timpul inspecției fiscale și care a fost analizată de organele fiscale ulterior, odată cu întocmirea dosarului contestației, se reține faptul că, din analiza documentului depus la dosarul contestației, document ce are aplicată ștampila “confom cu originalul”, nu se poate constata dacă sunt îndeplinite sau nu condițiile prevăzute la art. 155 alin.19 din Codul Fiscal și nici dacă achizițiile sunt destinate propriilor operațiuni taxabile, drept pentru care TVA-ul aferent acestei facturi nu este acceptat la deducere.

Drept urmare, ținând cont de prevederile legale invocate, de poziția organului de inspecție fiscală și de faptul că dna. **X.** a prezentat doar o parte din facturile de achiziții efectuate în scopul realizării obiectivelor care au făcut

obiectul impunerii, în mod corect organul fiscal a stabilit în sarcina contestatorului **TVA de plată în sumă de x lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de x lei și TVA deductibilă în sumă de x lei aferentă operațiunilor consemnate în documnetele justificative puse la dispoziție de către contestator.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 6, art. 64 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare; pct.61 din Normele metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 aprobate prin HG nr. 1050/2004; art. 77¹ alin. (4), art. 137 alin.(1), lit.a), art.140 alin.(1), alin.(2¹) lit.c), art. 145 alin. (1), (2) lit a), alin. (4), art. 146 alin. (1), lit.a), alin. (2), art. 251 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23 alin.(1), (2), (7), (10), pct. 45 alin.(1), alin.(2), pct.46 alin.(1) din Norma metodologică aprobată prin HG 44/2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Decizia comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de doamna **.X.** împotriva Deciziei de impunere nr. MBS1_AIF_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de **x lei reprezentând TVA.**

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