

ROMANIA

CURTEA DE APEL TIMISOARA

Operator 2928

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

DOSAR NR.3902/30/2018-17.01.2019

DECIZIA CIVILĂ NR. 528

Ședința publică din data de 19.04.2019

Completul constituit din:

PREȘEDINTE: 1

JUDECĂTOR: 1

JUDECĂTOR: 1

GREFIER: 1

Pe rol fiind amânarea pronunțării asupra recursurilor declarate de reclamantul-recurent și de pârâta-recurentă **ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA**, în nume propriu și pentru **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA**, împotriva sentinței civile nr. 1657/22.11.2018, pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr. 3902/30/2018, având ca obiect - anulare act administrativ-fiscal.

Dezbaterea în fond a recursurilor și susținerile orale ale părților au fost consemnate în încheierea de ședință din data de 11.04.2019, care face parte integrantă din prezenta hotărâre, iar pronunțarea cauzei s-a amânat pentru astăzi, 19.04.2019.

În termenul de pronunțare, a fost depusă prin registratura instanței, prin e-mail, la data de 15.04.2019 și prin poștă, la data de 18.04.2019, de către reclamantul-recurent, prin apărător ales, avocat Todea Diana-Maria, o cerere de repunere pe rol a cauzei, la care se află atașate împuternicirea avocațială de reprezentare Seria HD Nr. 2467 și expertiza contabilă extrajudiciară – cerere care nu poate fi luată în discuție, potrivit disp. art. 494 coroborate cu cele ale art. 394 al. 3 NCPC.

CURTEA,

Deliberând asupra recursurilor de față, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. 1657/22.11.2018, pronunțată în dosarul nr. 3902/30/2018, **Tribunalul Timiș a admis în parte, acțiunea** formulată de reclamantul **TIMIȘOARA**, în contradictoriu cu pârâtele **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA ȘI ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA**; a anulat în parte, Decizia de impunere nr. **1657/22.11.2018**, în ceea ce privește suma de **1.000.000,00** lei reprezentând impozit pe venit aferent anului 2011 și suma de **1.000.000,00** lei reprezentând CASS aferentă anului 2011; a anulat în parte Decizia de soluționare a contestației nr. **1657/22.11.2018** cu privire la soluția de respingere a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **1657/22.11.2018**; a respins, în rest, acțiunea; a obligat pârâtele **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA ȘI ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA**, în solidar, la plata către reclamant, a sumei de **1.000.000,00** lei cu titlu de cheltuieli de judecată.

Împotriva aceste sentințe, au declarat recurs atât pârâtele-recurente **ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA**, în nume propriu și pentru **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA**, cât și reclamantul-recurent **TIMIȘOARA**.

Prin recursul formulat, pârâta-recurentă **ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA, în nume propriu și pentru DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA**, solicită casarea în parte, a sentinței atacate și, în urma rejudecării cauzei, să se dispună respingerea în întregime, a acțiunii reclamantului.

În motivarea cererii de recurs, după o succintă prezentare a stării de fapt, recurenta arată că hotărârea primei instanțe este pronunțată cu aplicarea greșită a normelor de drept material; astfel, referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, aferente creanțelor fiscale născute în anul fiscal 2011, în cauză sunt incidente prevederile art. 83 "Declarația privind venitul realizat" și art. 84 "Stabilirea și plata impozitului anual datorat" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; reclamantul nu a depus Declarația privind veniturile realizate din România, cod 200 pentru anul fiscal 2011, deși avea obligația să depună declarația până la data de 25.05.2012.

În ceea ce privește impozitul pe venit, recurenta precizează că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune Declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2011; prin urmare, pentru veniturile realizate în anul fiscal 2011, termenul de depunere a declarației este data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune Declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2011, respectiv de la data de 01.01.2013 și se împlinește la data de 31.12.2017; acțiunea de inspecție fiscală a început la data de 04.07.2017, iar Decizia de impunere nr. HDG-AIF a fost emisă la data de ; așa fiind, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, aferent anului fiscal 2011 nu era prescris la data emiterii actelor atacate.

De asemenea, arată pârâta-recurentă că, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia contribuțiilor sociale obligatorii, aferente creanțelor fiscale născute în anul fiscal 2011, în cauză sunt incidente prevederile Ordinului Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 617/2007, pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate precum și prevederile art. 91 alin. 2 din Codul de procedură fiscală; baza de impunere se constituie la momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind venitul realizat, având în vedere prevederile art. 83 din Codul fiscal; prin urmare, coroborând prevederile invocate, rezultă că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente anului fiscal 2011 nu era prescris la data emiterii actelor atacate.

În concluzie, pârâta-recurentă învederează că modul de interpretare de către instanța de fond a prevederilor legale aplicabile speței deduse judecării nu este cel corect, astfel că soluția de admitere în parte a acțiunii reclamantului este greșită.

În drept, s-au invocat prevederile art. 483 alin. 1 și ale art. 488 alin. 1, punctul 8 cod procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, art. 20 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin recursul declarat, reclamantul-recurent solicită casarea hotărârii recurate și în urma rejudecării cauzei, admiterea în întregime, a acțiunii sale.

În motivarea cererii de recurs, reclamantul-recurent, după o prezentare a stării de fapt, arată că în ceea ce privește TVA, soluția instanței este una nelegală, argumentarea sa fiind în contradicție cu soluția adoptată, respectiv de respingere a capătului de cerere privind anularea Deciziei de impunere nr. HDG-AIF : referitoare la suma de 1 lei reprezentând TVA.

Astfel, recurentul precizează că din moment ce prima instanță a constatat prescripția dreptului de a supune spre control perioada 2011, este evident faptul că organul fiscal nu mai avea dreptul să efectueze verificări nici măcar sub aspectul TVA, raportat la acest an și cu atât mai puțin, să emită decizii care au înrăurire din punct de vedere fiscal, asupra situației contribuabilului.

Totodată, reclamantul-recurent arată că TVA calculată, chiar dacă vizează perioada 2012, este o consecință a luării în calcul, în mod nelegal, a anului 2011, respectiv a venitului cumulat în anul 2011 de lei, cum însăși instanța a reținut; organul fiscal ar fi avut dreptul de a efectua verificări de natura TVA doar începând cu anul 2012, respectiv doar dacă din acel an reclamantul depășea plafonul de scutire al TVA, pentru trimestrele 1-2 plafonul de scutire TVA - 35.000 euro, iar din trimestrul 3, ar fi depășit plafonul de scutire TVA de 65.000 euro.

În opinia sa, odată intervenită prescripția organului fiscal de a efectua verificări raportate la anul 2011, atât acestea, cât și instanța de fond au apreciat în mod injust că reclamantul devine automat plătitor de TVA din februarie 2012, în condițiile în care doar din anul 2012, organul fiscal avea acest dreptul de a verifica dacă s-a depășit plafonul de scutire TVA, iar în caz afirmativ, data, raportată la anul 2012, de la care reclamantul ar fi devenit persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Recurentul-reclamant consideră că, dacă instanța de fond ar fi admis cererea reclamantului de efectuare a expertizei contabile fiscale, toate aceste aspecte ar fi fost pe deplin lămurite, iar soluția ar fi fost diametral opusă în ceea ce privește acest capăt de cerere.

Recurentul precizează că pentru stabilirea plafonului de scutire al TVA, organele de control au luat nelegal în calcul venituri realizate în anul 2011, pentru care nu mai aveau posibilitatea și nici competența legală de verificare, deoarece pentru această perioadă a intervenit prescripția dreptului de a fi supus verificării și implicit a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Reclamantul-recurent mai susține că din înscrisurile depuse la dosar, se poate observa că în perioada 2012-2016, nu a fost depășit plafonul minim de scutire al TVA, astfel că atât Decizia de impunere atacată referitoare la TVA, cât și soluția instanței de respingere a acestui capăt de cerere sunt nelegale; plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal - nu a fost niciodată depășit pentru perioada 2012-2016.

În privința solicitării reclamantului-recurent, ca în ipoteza în care acesta ar deveni persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, regimul fiscal aplicabil ar fi cel al TVA la marjă de profit, întrucât persoanele de la care au fost achiziționate bunurile sunt persoane fizice, instanța în mod nelegal, nu primește respectiva apărare, argumentând că reclamantul nu a făcut dovada calității de persoană neimpozabilă a vânzătorilor inițiali. Or, o atare solicitare presupune o reală probatium diabolica în sarcina sa, contrară principiului în dubio contra fiscum orice dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia, sau asupra normei aplicabile, susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple, profită contribuabilului.

Totodată, reclamantul-recurent consideră că pentru comercializarea bunurilor second-hand, în speță, autovehicule, se aplică regimul special de taxare a TVA (TVA la marja de profit) reglementată de art. 313 alin. 1 din Directiva Uniunii Europene nr. 112/2006 privind sistemul comun al TVA, precum și de art. 152² alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind C. fisc.; acest regim special se aplică de drept în situația sa, în condițiile în care a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile (documentele de achiziție anexate atestând acest fapt) textul de

lege prevăzut de art. 152² alin. 2 având caracter imperativ; astfel, organul fiscal a aplicat regimul normal de taxare, deși regimul aplicabil era cel prevăzut de art. 152² alin. 2 C. fisc. – făcând trimitere și la prevederile art. 311-316 din Directiva 2006/112 a Comisiei Europene.

În drept, invocă dispozițiile art. 488 alin.1 pct.6 și urm. C.pr.civ..

Pârâta-recurentă **ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA**, atât în nume propriu, cât și pentru **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA**, a formulat **întâmpinare** în privința recursului reclamantului, prin care a solicitat respingerea recursului acestuia ca fiind nefondat.

În exprimarea poziției sale procesuale, pârâta arată că susținerile din motivarea cererii de recurs a reclamantului sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, acesta încercând să denatureze starea de fapt fiscală, prin invocarea unei stări de fapt neconformă cu realitatea.

În sensul celor de mai sus, pârâta precizează că, controlul fiscal efectuat la reclamant a avut ca obiect verificarea persoanelor fizice care au realizat venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, iar în urma acestuia, s-a constatat că reclamantul a realizat în perioada 01.01.2011 -31.12.2016, din vânzarea unui număr de 71 autovehicule, venituri în valoare totală de --- lei, obținând astfel, venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale, și fără a fi autorizat în condițiile legii să desfășoare acest gen de activități economice; prin urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit că în perioada 01.01.2011-31.12.2011, recurentul a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de --- lei, rezultat din vânzarea a 9 autovehicule - valoare ce depășește plafonul minim de scutire din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prevăzut de art. 152, alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv suma de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro; întrucât recurentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2012, depășirea plafonului de scutire a TVA realizându-se în luna decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de --- lei, aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, (100x24/124), asupra veniturilor în sumă de --- lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2012 -31.12.2015, și o taxa colectată în sumă de --- lei aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, (100x20/120) asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, în sumă de --- lei.

În cererea de recurs se arată că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second hand achiziționate, din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut de art. 152², alin.1, lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, însă pârâta face trimitere la prevederile art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor – din cuprinsul cărora rezultă că în sfera de aplicare a T.V.A., 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), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); prin urmare, dacă nu este îndeplinită o singură condiție, aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al T.V.A.; o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al T.V.A, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul 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.

Totodată, pârâta precizează că din coroborarea prevederilor art. 127 al. 1 din Legea nr. 571/2003 și art. 125 ind. 1 pct. 18 din același act normativ, rezultă că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA, în condițiile în 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”; totodată, face trimitere și la disp. art. 127 al. 2 cod fiscal, pct. (3) alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2011 -2015, susținând că exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci, inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Recurenta-pârâtă învederează și că în conformitate cu disp. art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, făcând trimitere și la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de T.V.A. - reglementată de art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, pârâta arată că acestea au fost reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în conformitate cu care persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de T.V.A. cu drept de deducere, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, pârâta invocă prevederile pct. 62 alin.(2) lit. a), ale pct. 23 al. 1 și 2 din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2011-2016, ale art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, învederând că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de T.V.A. a înregistrat venituri din vânzarea bunurilor, iar în prețul de vânzare a fost inclusă și taxa pe valoare adăugată, determinarea acesteia se face aplicând procedeul sutei mărite, în mod legal, organele de inspecție fiscală dispunând în sarcina reclamantului colectarea T.V.A. aferentă operațiunilor de vânzare autovehicule.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art. 152² din Codul fiscal referitoare la aplicarea, în acest caz, a regimului special de scutire pentru TVA, pârâta/recurentă precizează faptul că textul de lege permite aplicarea acestui regim persoanelor impozabile, în materia TVA aceasta însemnând orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități; de asemenea, o activitate economică poate fi desfășurată doar în condițiile O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale; mai mult, regimul special de taxare pentru bunuri second-hand prevăzut la art. 152² din Codul fiscal, se aplică în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152² alin. (2) lit. a-c (art.312 alin.(2) lit.a)-c)), respectiv furnizorul să fie o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g (art. 292 alin. (2) lit, g) care prevede că sunt scutite de taxă *"livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform art. 145 alin. (5) lit. b (art. 297 alin. 7 lit. b)"* sau o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special; persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi *"TVA inclusă și nedeductibilă"*.

Pârâta artă că recurentul-reclamant nu a făcut dovada faptului că bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112 pentru a putea fi considerate

ca neimpozabile în România achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand, potrivit art. 126 alin. (8) din Legea nr. 571/2003, astfel că nu are posibilitatea legală de a aplica discreționar regimul TVA, respectiv regimul normal, la achiziție, și apoi să aplice regimul special, la revânzarea bunurilor pe teritoriul României, întrucât legiuitorul nu permite aplicarea unui anumit regim, normal sau special, dintr-un anumit moment, în speță doar la livrare, ci prevede imperativ aplicarea acestui regim de la debut și până la finalul tranzacției; astfel, acesta nu se încadrează în excepția prevăzută de lege.

Și reclamantul-recurent a formulat **întâmpinare** la recursul declarat de către pârâta-recurentă, arătând temeiul de recurs invocat - art. 488 alin. 1 pct. 8 C. pr. civ. - nu este aplicabil în cauză, întrucât instanța de fond nu a pronunțat o hotărâre cu încălcarea sau aplicarea greșită a normelor de drept material.

Reclamantul susține că, chiar dacă termenul de prescripție a început să curgă din 1 ianuarie 2012 și s-a împlinit la 1 ianuarie 2017, inspecția fiscală s-a derulat efectiv după data de 01.01.2017, mai exact în august 2017, moment în care intervenise prescripția dreptului organului fiscal de a efectua control aferent anului 2011 și de a stabili obligații fiscale pentru acea perioadă; nașterea unei creanțe fiscale este reglementată de art. 23 din OG 92/2003 privind C.pr.fisc., respectiv art. 21 din Legea nr. 207/2005 privind C.pr.fisc. care precizează că: "*dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. 2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.*"(art.21 Noul C.pr.fisc.)

Totodată, reclamantul-recurent, invocă prevederile art. 91 din OG nr. 92/2003 privind C.pr.fisc. respectiv, pe cele ale art. 110 din Legea nr. 207/2015 privind C.pr.fisc. precizând că în ambele situații reglementate, doar din momentul nașterii bazei de impozitare pentru un impozit, se naște și dreptul statului de a încasa impozitul aferent; iar din data de 1 ianuarie a anului următor (respectiv 1 iulie a anului următor), începe să curgă termenul de prescripție de 5 ani pentru stabilirea și încasarea acestui impozit; raportat la termenul de depunere a declarației anuale de venit a fost întotdeauna anul următor, iar termenul de prescripție a dreptului prevăzut începe să curgă din data de 1 ianuarie /1 iulie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală sau pentru care se datorează creanța fiscală, adică baza de impunere și nu scadența, respectiv termenul de depunere a declarației anuale privind impozitul pe venit.

În opinia sa, coroborând prevederile sus indicate, respectiv art. 23, art. 91 din OG nr. 92/2003 privind C. pr. fisc., rezultă în mod imperativ că termenul de prescripție a organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie – respectiv, 1 iulie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.

Reclamantul/recurent apreciază ca absurdă optica organelor fiscale în sensul că dreptul de prescripție al creanțelor fiscale ar începe să curgă din momentul depunerii declarațiilor fiscale, rezultând astfel o situație cu totul illogică în care, în cazul nedepunerii declarației de către contribuabil, niciodată nu ar mai începe să curgă termenul de prescripție.

De asemenea, reclamantul face trimitere și la prevederile art. 117, art. 122 și art. 123, art. 127 al. 5 din Legea nr. 207/2015 privind C. pr. fisc., precum și la prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice 3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și a documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală - Anexa 1.b, susținând, în esență, că, deoarece inspecția fiscală nu a început la data menționată în Avizul de inspecție fiscală, respectiv, data de 24.04.2017, ci la o dată ulterioară, și anume 04.07.2017, conform Procesului verbal de începere a inspecției fiscale parțiale, creanța fiscală de natura impozitului pe venit stabilită suplimentar pentru anul 2011 în sumă de _____ lei și CASS în cuantum de _____ lei stabilită suplimentar la nivelul anului 2011 sunt prescrise, în sensul că organul fiscal este în imposibilitate de a mai constata și stabili obligații fiscale aferente acestui an 2011; termenul de prescripție a început să curgă de la 1 iulie 2012 și s-a împlinit la 01.07.2017, dată până la care organul fiscal putea îndeplini în mod legal procedura de comunicare a unei

decizii de impunere legale și în termen; constituirea bazei impozabile se realizează în momentul în care are loc o operațiune care generează venituri impozabile, iar la momentul la care contribuabilul este obligat să depună declarația cod 200, baza impozabilă este de mult constituită inclusiv în privința veniturilor realizate sau a cheltuielilor angajate în ultima zi a anului fiscal.

Mai arată că, conform art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, „(1) *Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.* (2) *Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit*”. Rezultă, astfel, că prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale născute în anul 2011 este guvernată de prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, atât reclamantul cât și pârâtele raportându-se la acest act normativ ca sediu al materiei prescripției – din coroborarea căroră rezultă cu claritate faptul că dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată trebuie exercitat într-un termen de prescripție de 5 ani, care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, adică anul următor celui în care s-a constituit baza de impunere generatoare a creanței fiscale.

În continuare, reclamantul reia argumentele expuse în cuprinsul motivelor sale de recurs, arătând, în esență, că momentul constituirii bazei de impunere nu este același cu cel al depunerii declarației de impunere la organul fiscal, întrucât baza impozabilă se constituie în momentul în care are loc o operațiune generatoare de venituri impozabile; or, legiuitorul nu a legat începutul curgerii termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale de data declarării venitului impozabil sau a depunerii decontului de TVA.

În drept, s-au invocat dispozițiile Codului fiscal, ale Codului de Procedură Fiscală și ale Codului de Procedură Civilă în materie.

Pârâta-recurentă **ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE HUNEDOARA**, în nume propriu și pentru **DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA** a formulat **răspuns la întâmpinarea** reclamantului-intimat, solicitând înlăturarea apărărilor formulate de acesta, reluând, în esență, aceleași aspecte ce au mai fost invocate.

Examinând recursurile declarate în cauză, atât prin prisma susținerilor părților, cât și prin raportare la dispozițiile legale incidente, Curtea constată următoarele:

I. Recursul reclamantului.

În esență, recurentul-reclamant susține că, din moment ce prima instanță a constatat prescripția dreptului de a supune spre control perioada 2011, este evident faptul că organul fiscal nu mai avea dreptul să efectueze verificări nici sub aspectul TVA, raportat la acest an, 2011; apreciază că TVA calculată, chiar dacă vizează perioada 2012, este o consecință a luării în calcul, în mod nelegal, a anului 2011, respectiv a venitului cumulat în anul 2011, de

lei; astfel, organul fiscal ar fi avut dreptul de a efectua verificări de natura TVA doar începând cu anul 2012; odată intervenită prescripția dreptului organului fiscal de a efectua verificări raportate la anul 2011, consideră că atât acesta, cât și instanța de fond, au apreciat în mod injust că devine automat plătitor de TVA din februarie 2012, în condițiile în care doar din anul 2012 organul fiscal avea dreptul de a verifica dacă s-a depășit plafonul de scutire TVA; nu în ultimul rând, apreciază eronată stabilirea cuantumului TVA, în condițiile în care se încadrează în situația reglementată de disp. art. 152 ind. 2 alin. 2 C. fisc.

În ceea ce privește susținerea recurentului-reclamant, în sensul că din moment ce s-a reținut prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, iar plafonul minim de scutire a TVA ar fi fost depășit doar cu luarea în considerare și a veniturilor din anul 2011, nu se mai putea stabili suplimentar TVA, Curtea constată, pe de o parte, că prin Decizia nr. ...

... nu s-a calculat TVA aferentă anului 2011 – cum eronat susține recurentul, ci taxa vizează perioada 01.02.2012 – 31.12.2016; pe de altă parte, Curtea reține că, deși dreptul organului fiscal de a stabili TVA aferent anului 2011 este

prescris - aspect ce rezultă din aplicarea prevederilor art. 91 coroborat cu art. 23 Cod proc. fisc., raportate la art. 134 și art. 134 ind. 1 Cod fiscal - nu aceeași este situația în privința dreptului de stabilire a TVA aferentă perioadei 2012-2016.

În sensul celor de mai sus, Curtea relevă că, potrivit **dispozițiilor art. 152 al. 1 și 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare - act normativ aplicabil speței - „(1) *Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)...* (6) *Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153”, în timp ce, potrivit prevederilor art. 134 ind. 1 din același act normativ, „(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată*”; totodată, potrivit art. 134 ind. 1 alin. 1 din Codul fiscal, „*Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*”*

Interpretarea literală, teleologică și sistemică a dispoziției legale menționate conduce la concluzia că dreptul autorității de a stabili obligații privind taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente acesteia se naște la data la care persoana ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă (în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului).

Împrejurarea că dreptul organului fiscal de a determina întinderea obligațiilor fiscale aferente anului 2011 s-a prescris este fără relevanță în privința obligației reclamantului de a se înregistra ca plătitor de TVA și, în mod corelativ, a dreptului organului fiscal de a stabili momentul la care trebuia să intervină înregistrarea în scop de TVA, de vreme ce acest moment nu se raportează la obligațiile fiscale ale contribuabilului, ci la volumul tranzacțiilor efectuate de acesta – împrejurări de fapt, care pot fi stabilite prin orice mijloace de probă și în privința cărora nu există nicio restricție sub aspectul termenului în care pot fi constatate.

Mai mult, în speță, nu se pune problema prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligația privind taxa de plată și accesorii aferente acesteia, din moment ce taxa se datorează doar pe viitor, aceasta fiind, de altfel, stabilită doar cu începere din data de **01.02.2012**, ca urmare a depășirii plafonului în luna decembrie 2011.

Referitor la susținerea recurentului-reclamant, în sensul că se încadrează în situația reglementată de disp. art. 152 ind. 2 al. 2 cod fiscal, Curtea reține că organul fiscal a constatat efectuarea de către acesta, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, a unor operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, fapt ce a condus la obținerea unui venit cumulat de 1.111.111 lei, fiind depășit plafonul de scutire a TVA. Prin urmare, așa cum rezultă din dispoziții legale anterior citate, reclamantul trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2012. Cum, însă, reclamantul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu această dată, organul fiscal a procedat la

calcularea TVA asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2012 – 31.12.2016, aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare.

În conformitate cu prevederile art. 152 ind. 2 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal – invocate de reclamant – „*Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:*

a) o persoană neimpozabilă;

b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);

c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;

d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.”

Din cele de mai sus, rezultă că reclamantului i s-ar fi putut aplica regimul special numai dacă ar fi făcut dovada îndeplinirii condițiilor instituite de legiuitor, adică dovada faptului că a achiziționat bunurile de la *persoane neimpozabile*. Însă, documentele de achiziție a mai multor autovehicule, aflate la dosarul administrativ, atestă doar faptul că vânzătorii sunt persoane fizice, fără a exista dovezi în sensul că acestea sunt persoane neimpozabile; totodată, reclamantul, la rândul său, persoană fizică, este considerat persoană impozabilă din perspectiva TVA, ca urmare a faptului că a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire de TVA.

Mai mult decât atât, așa cum corect a reținut și judecătorul fondului, în speță sunt incidente și prevederile alin. 13 al art. 152 ind. 2 din Codul fiscal, în conformitate cu care persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să îndeplinească următoarele obligații: *să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156² și să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special, precum și cele ale art. 64 alin. 7 din Normele metodologice ale Codului fiscal din 2003.*

Potrivit acestor din urmă dispoziții legale, obligațiile ce incumbă persoanei impozabile revânzătoare, în scopul aplicării regimului special constau în: deținerea unui jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special și a unui jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special; deținerea unui registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, a totalului bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, a taxei colectate; ținerea unei evidențe separate pentru stocurile de bunuri supuse regimului special; emiterea unei facturi, prin auto-facturare, către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură - factura emisă prin auto-facturare trebuind să cuprindă anumite informații, enumerate expres în textul de lege.

Or, în speță, recurentul-reclamant nu a făcut dovada faptului că a îndeplinit aceste obligații care îi reveneau în calitate de persoană impozabilă revânzătoare, astfel că nu poate pretinde aplicarea regimului special de taxare a TVA la marja de profit. Așa fiind, acestuia îi este aplicabil regimul normal al taxei, constând în colectarea TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor și nu la marja de profit aferentă vânzărilor, cum eronat, pretinde.

Nu în ultimul rând, Curtea constată că disp. art. 126 alin. 8 lit. c din Codul fiscal prevăd că: „*Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor art. 152², atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art.*

313 și 326 din Directiva 112, sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul art. 333 din Directiva 112”.

Cum însă, în cauză nu s-a făcut dovada faptului că bunurile au fost taxate conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile în statul membru de unde au fost achiziționate, Curtea constată că nu sunt îndeplinite condițiile art. 126 alin. 8 din Codul fiscal pentru ca achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand să poată fi considerate ca neimpozabile în România.

Raportat la cele ce preced, recursul reclamantului este nefondat, astfel că în temeiul disp. art. 496 al. 1 NCPC, acesta va fi respins.

II. Recursul pârâtelor.

Prin recursul declarat de instituțiile pârâte se consideră că instanța de fond a reținut în mod eronat prescripția dreptului de a stabili, în sarcina reclamantului, obligația de plată a impozitului pe venit suplimentar aferent anilor 2011-2015, precum și CASS aferentă perioadei 01.01.2011 – 31.12.2015.

Potrivit prevederilor **art. 347 din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, „(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă. (2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Astfel, așa cum corect a reținut și judecătorul fondului, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale născute în anul 2010 este guvernată de prevederile legii în vigoare la momentul nașterii lor, respectiv, OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Sub acest aspect, Curtea reține incidența în cauză, a următoarelor texte de lege:

- **art. 91 din OG nr. 92/2003:** „(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel. (2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”;
- **art. 23 din OG nr. 92/2003:** „(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează. (2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

După cum rezultă din interpretarea acestor dispoziții legale, *dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată trebuie exercitat într-un termen de prescripție de 5 ani, care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală*, adică anul următor celui în care s-a constituit baza de impunere generatoare a creanței fiscale.

Prin urmare, pentru impozitul pe venit suplimentar datorat pentru venitul realizat din activități independente și contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS) aferentă venitului suplimentar, baza de impunere se constituie în momentul efectuării operațiunii generatoare de venit.

În speță, pentru baza de impunere care s-a constituit în cursul anului 2011, termenul de prescripție de 5 ani - instituit de art. 91 Cod proc. fisc. - *a început să curgă la data de 1 ianuarie 2012 și s-a împlinit la data de 1 ianuarie 2017.*

Susținerile recurentelor, în sensul că dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale în materia impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care reclamantul avea obligația de a depune Declarația privind veniturile realizate – în cauză, pentru veniturile

realizate în anul 2011, termenul de depunere a declarației fiind data de 25 mai 2012 (termenul de prescripție începând să curgă de la data de 01.01.2013), sunt neîntemeiate.

Aceasta întrucât legiuitorul a prevăzut în mod expres că termenul de prescripție începe să curgă din data de *1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere generatoare de drepturi și obligații fiscale*. Or, momentul constituirii bazei de impunere **nu este același** cu cel al depunerii declarației de impunere la organul fiscal, deoarece baza impozabilă se constituie în momentul în care are loc operațiunea generatoare de venituri impozabile. Cum însă, legiuitorul nu a legat începutul curgerii termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale de data declarării venitului impozabil, nu există nicio justificare legală care să conducă la concluzia creditată de recurente.

Așa fiind, se constată că hotărârea primei instanțe este la adăpost de critici și sub acest aspect, iar recursul pârâtelor este nefondat, motiv pentru care, în temeiul disp. art. 498 al. 1 NCPC, acesta va fi respins.

Data fiind soluția adoptată în privința ambelor recursuri, nu se vor acorda cheltuieli de judecată în recurs.

**PENTRU ACESTE MOTIVE,
IN NUMELE LEGII,
D E C I D E :**

Respinge recursurile declarate de reclamantul-recurent
, având CNP 1 și domiciliul procesual ales la Cabinet Individual de
Avocat , situat în jud. Hunedoara și de
recurenta-pârâtă **ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE
HUNEDOARA, în nume propriu și pentru DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A
FINANTELOR PUBLICE TIMIȘOARA**, având Cod fiscal cu sediul procesual
ales în jud. Hunedoara, împotriva sentinței civile nr.
1657/22.11.2018, pronunțată de Tribunalul Timiș în dosar nr. 3902/30/2018.

Fără cheltuieli de judecată.

Definitivă.

Pronunțată în ședință publică azi, 19.04.2019.

PREȘEDINTE,

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,