



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1**



Str. Gheorghe Lazăr nr.9B,
300081, Timișoara
Tel : +0256 243947
Fax : +0256 243948
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

DECIZIA NR.3876/31.07.2018

privind soluționarea contestației formulate de **dl. x**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub
nr.TMR_DGR x

Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 prin adresa nr.x, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x, asupra contestației formulate de **dl. x**, CNP x, cu domiciliul în localitatea x, str. x, nr.x, ap.x, jud.x și cu sediul procedural ales în x, str. x, nr.x, jud. x, prin Cabinet de Avocat “x”, potrivit împuternicirii avocațiale seria x, anexată în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestație îl constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizarea venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x prin care s-a stabilit suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei – taxa pe valoarea adăugată;
- x lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal a fost comunicat contestatorului în data de **15.01.2018** potrivit confirmării de primire depuse în copie la dosarul cauze și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **05.02.2018** și înregistrată sub nr. x, așa

cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată dl. x se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x, emisă de AJFP x - Serviciul inspecție fiscală persoane fizice 1, solicitând anularea acesteia, cu consecința exonerării de la plata sumei de x lei, reprezentând TVA în sumă de x lei, majorări de întârziere și dobânzi în sumă de x lei și penalități de 15% în sumă de x lei.

Contestatorul învederează în mod primordial, faptul că decizia de impunere a fost antedatată, pentru a fi emisă în anul 2017, cu toate că nu se înțelege rațiunea pentru care s-a procedat în acest mod.

Astfel, arată că așa cum rezultă din actele întocmite cu ocazia inspecției fiscale, înștiințarea pentru discuția finală a fost comunicată prin avocat la data de x, cu stabilirea datei de x, ora 11⁰⁰, ca dată la care urma să aibă loc discuția finală. La data de x, avocatul s-a prezentat la organul fiscal și, având în vedere faptul că proiectul de raport de inspecție fiscală nu era pregătit pentru comunicare datorită unor erori din cuprinsul acestuia ce trebuia rectificate, s-a stabilit prin acord că acest raport urma să fie comunicat avocatului prin e-mail, iar data pentru discuția finală se va modifica din x, ora 11⁰⁰, în x, ora 11⁰⁰. Cu toate că aceste aspecte au fost convenite în mod verbal, organul fiscal nu a mai întocmit o altă înștiințare pentru discuția finală cu noua dată stabilită, anexând dosarului de inspecție fiscală doar prima înștiințare, cea cu data de x. Cu toate acestea, în fapt, avocatul s-a prezentat pentru semnarea declarației pe proprie răspundere, în conformitate cu prevederile art.118 alin.(7) din Codul de procedură fiscală, la data de x, data convenită verbal pentru discuția finală, iar acest aspect se desprinde și din mențiunea efectuată de organul fiscal la pagina 15, ultimul aliniat, din raportul de inspecție fiscală, cu privire la data când a fost dată această declarație - x.

La data de x, cu ocazia discuției finale, avocatul a învederat organului de inspecție fiscală faptul că urma să uzeze de dreptul de a prezenta un punct de vedere cu privire la cele constatate în cuprinsul proiectului raportului de inspecție fiscală, drept garantat de prevederile art.130 alin.(5) Cod de procedură fiscală. Astfel, la data de x, ultima zi a termenului de 5 zile acordat de lege pentru depunerea punctului de vedere (calculat din data de x, dată la care a avut loc în fapt discuția finală), avocatul a depus prin registratura AJ.F.P. x un punct de vedere scris cu privire la constatările

organului de inspecție fiscală. Acest aspect este reținut de organul fiscal în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, la pagina 14, unde este consemnat „La data de x, în termenul prevăzut de Codul de procedură fiscală, contribuabilul a prezentat echipei de inspecție fiscală punctul de vedere (anexa nr.) față de constatările prezentei verificări.”

Contestatorul menționează faptul că organul de inspecție fiscală a refuzat luarea sub semnătură a punctului de vedere, acesta fiind motivul pentru care punctul de vedere a fost depus și prin registratură, pentru a avea dovada faptului că și-a exercitat acest drept. Având în vedere data emiterii deciziei de impunere, prin raportare la data depunerii punctului de vedere, se înțelege care a fost motivul pentru care organul de inspecție fiscală a refuzat luarea sub semnătură a punctului de vedere: în situația în care depunerea acestuia nu putea fi dovedită (acesta nu se regăsește anexat dosarului de inspecție fiscală), decizia de impunere putea fi legal emisă la data de x. De asemenea, menționează faptul că, organul de inspecție fiscală a forțat emiterea deciziei înaintea depunerii punctului de vedere și în această împrejurare, datând actul administrativ la x, cu toate că punctul de vedere a fost depus la data de x.

Mai mult decât atât, arată că un punct de vedere depus la dosar în data de x este analizat într-un raport de inspecție fiscală întocmit la data de x și înregistrat la data de x.

Potrivit prevederilor art.130 alin.(5) Cod de procedură fiscală: „contribuabilul/plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.” Art.131 alin.(2) teza a II-a Cod de procedură fiscală statuează că „în cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.” De asemenea, art.131 alin.(5) Cod de procedură fiscală prevede că „deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Din coroborarea acestor texte legale rezultă că decizia de impunere se emite în baza raportului de inspecție fiscală, într-un termen de cel mult 25 de zile de la încheierii inspecției fiscale, care echivalează cu data la care are loc discuția finală. De asemenea, dacă este exercitat dreptul la punct de vedere, raportul de inspecție fiscală va cuprinde și analiza acestui punct de vedere.

Prin urmare, rezultă că raportul de inspecție fiscală nu poate fi emis înaintea depunerii punctului de vedere de către contribuabil, ci el se emite după momentul depunerii punctului de vedere, pentru ca organul fiscal să poată cuprinde analiza acestuia din urmă cu ocazia emiterii raportului de inspecție fiscală. Având în vedere faptul că decizia de impunere se emite în baza raportului de inspecție fiscală, aceasta trebuia emisă după momentul întocmirii raportului de inspecție fiscală.

În consecință, nici raportul de inspecție fiscală și nici decizia de impunere nu puteau fi emise în mod legal și, în același timp, în mod firesc, înainte de data de x, când a fost depus punctul de vedere asupra constatărilor din proiectul de raport al inspecției fiscale.

De altfel, în contextul în care organul de inspecție fiscală analizează în cuprinsul raportului de inspecție fiscală punctul de vedere, despre care afirmă, în același raport, că a fost depus în x, este evident că raportul de inspecție fiscală a fost întocmit după această dată, iar ulterior, atât raportul de inspecție fiscală, cât și decizia de impunere, au fost antedatate.

În acest context, apreciază că, atât raportul de inspecție fiscală, cât și decizia de impunere, sunt rezultatul unui fals intelectual, motiv pentru care ele se impun a fi anulate. Potrivit art.321 alin.(1) din Codul penal: „falsificarea unui înscris oficial cu prilejul întocmirii acestuia, de către un funcționar public aflat în exercitarea atribuțiilor de serviciu, prin atestarea unor fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului ori prin omisiunea cu știință de a insera unele date sau împrejurări, se pedepsește cu închisoarea de la unu la 5 ani.”

În acest context, contestatorul solicită imperios anularea actului administrativ fiscal contestat, în caz contrar, fiind nevoit a explora alte căi legale în vederea valorificării dreptului la un tratament legal.

În ceea ce privește constatările organului de inspecție fiscală, regăsite în cuprinsul raportului de inspecție fiscală întocmit la data de x, înregistrat sub nr.x, care stau la baza emiterii actului administrativ contestat, contestatorul apreciază că ele sunt neîntemeiate, pentru următoarele motive:

În urma reverificării efectuate pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, s-a constatat că persoana fizică x a realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA împreună cu x, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a întocmit un proiect de raport de inspecție fiscală prin care a stabilit TVA suplimentar de plată în cuantum de x lei, la care se adaugă suma de x lei - dobânzi și majorări de întârziere și suma de x lei - penalități de întârziere.

Contestatorul arată că sumele menționate în proiectul raportului de inspecție fiscală diferă sensibil de cele evidențiate în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, respectiv, în loc de x lei TVA - x lei TVA, iar în loc de x lei dobânzi și majorări de întârziere - x lei dobânzi și majorări de întârziere. Această modificare nu se explică, raportat la faptul că perioada pentru care s-au calculat accesoriile ar trebui să fie aceeași. De asemenea, vis-a-vis de perioada pentru care sunt calculate accesoriile, apreciază că nu este asigurată o transparență care să permită înțelegerea a rațiunii pentru care s-au stabilit datele ce marchează perioada de calcul a acestora.

În acest context, contestatorul solicită organului de soluționare a contestației să verifice acuratețea sumelor stabilite în sarcina sa cu titlu de obligație fiscală.

Dl. x menționează că prima inspecție fiscală efectuată pentru aceeași perioadă și pentru același tip de obligație fiscală s-a încheiat cu emiterea Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.x, potrivit căreia TVA-ul datorat pentru

tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2007 - 30.06.2012 era 0. Această decizie i-a fost comunicată, ea intrând în circuitul civil și producând efecte juridice. Actul administrativ-fiscal nu a fost revocat de către organul fiscal, iar anularea lui nu a fost solicitată instanței de judecată, în temeiul prevederilor art.1 alin.(6) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, motiv pentru care este nelegală emiterea unei decizii de impunere care stabilește obligații fiscale în sarcina sa, ce se suprapune peste o altă decizie care stabilește lipsa aceluiași obligații fiscale în sarcina sa.

Potrivit prevederilor textului de lege mai sus indicat „autoritatea publică emitentă a unui act administrativ unilateral nelegal poate să solicite instanței anularea acestuia, în situația în care actul nu mai poate fi revocat întrucât a intrat în circuitul civil și a produs efecte juridice.” Or, decizia mai sus indicată a intrat în circuitul civil, iar pentru a nu mai produce efecte, ea trebuia anulată prin procedura mai sus amintită. În caz contrar, există două decizii de impunere contrare și care produc efecte în același timp, fapt inadmisibil.

Or, în lipsa unei mențiuni exprese în Codul de procedură fiscală, în sensul că, în urma reverificării, decizia emisă anterior se desființează, apreciază că devine aplicabilă norma cu caracter general edictată de art.1 alin.(6) din Legea nr.554/2004, care trebuia aplicată înainte de a se emite un titlu de creanță pe numele său. Răspunsul organului fiscal la acest argument al său reprezintă un nonsens. Astfel, organul de inspecție fiscală arată că „ambele decizii sunt în circuitul civil și ambele decizii produc efecte juridice” și, de asemenea, că decizia de reverificare este în circuitul civil și produce efecte juridice împreună cu decizia de impunere contestată.

Contestatorul apreciază că acest lucru nu este posibil, întrucât cele două decizii sunt contradictorii, astfel că ele nu pot produce efecte în același timp. Pentru ca decizia de impunere să producă efecte, este necesar ca decizia de nemodificare a bazei de impunere să nu mai producă efecte, respectiv, pentru a se stabili obligații fiscale în sarcina sa, este necesar ca actul administrativ care statuează că nu datorează obligații fiscale de aceeași natură pentru aceeași perioadă să fie anulat.

În al doilea rând, contestatorul susține că pentru a se observa modalitatea viciată în care s-a desfășurat inspecția fiscală, se impune o redare cronologică a modalității de lucru a echipei de inspecție fiscală.

Astfel, în prima fază, precizează că a fost supus unei inspecții fiscale ce a vizat verificarea respectării prevederilor legale privind TVA aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2011, care s-a încheiat cu emiterea Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x, concluzionându-se că avea dreptul la aplicarea regimului special de scutire TVA, prevăzut pentru întreprinderi mici, motiv pentru care nu are obligații fiscale din punct de vedere al TVA.

Ulterior, la data de 10.12.2013, A.J.F.P. x emite Decizia de reverificare nr.x, prin care dispune reverificarea TVA pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2011, motivat de faptul că, în urma soluționării contestației doamnei x, persoana cu care a

realizat tranzacțiile imobiliare, s-a stabilit de către organul de soluționare contestații că organul de inspecție fiscală a procedat în mod eronat cu ocazia stabilirii obligațiilor fiscale reprezentând TVA doar în sarcina doamnei x, aplicând în mod greșit prevederile legale care reglementau asocierea.

Decizia de reverificare i-a fost comunicată în data de x, dată la care, i-a fost comunicată înștiințarea pentru discuția finală, prin care i s-a adus la cunoștință că în data de x, ora 10⁰⁰, va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, ca urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate în perioada 13.12.2013 - 17.12.2013. Această înștiințare a fost preluată sub semnătură la data de 13.12.2013.

Practic, contestatorul susține că a fost înștiințat pentru discuția finală asupra unei inspecții fiscale ce urma să se desfășoare în viitor, fără a-i fi comunicat vreun aviz de inspecție fiscală, așa cum impuneau prevederile art.101 din Codul de procedură fiscală în vigoare la acea dată.

În acest context, dl.x arată că a înregistrat la registratura AJ.F.P. x un punct de vedere, regăsit la fila 243 din dosarul de inspecție fiscală, prin care a învederat organului de inspecție fiscală că „nu mi-a fost comunicat un aviz de inspecție fiscală, subsemnatul fiind înștiințat asupra datei discuției finale în ziua începerii acesteia, o dată cu înștiințarea asupra refacerii și desfășurării inspecției fiscale”, motiv pentru care „nu mă voi prezenta în vederea unei discuții finale asupra unei inspecții despre începerea căreia nu am fost înștiințat”. De asemenea, a arătat organului fiscal că nu poate să facă observații asupra constatărilor organului fiscal „de vreme ce nu am luat la cunoștință nici măcar despre începerea inspecției fiscale, nicidecum despre constatările organului fiscal referitoare la o inspecție fiscală desfășurată la sfârșit de săptămână și inițiată în ziua comunicării deciziei de reverificare și a înștiințării asupra discuției finale”.

Ulterior acestor evenimente, organul de inspecție fiscală nu a mai emis decizia de impunere, ci a dispus suspendarea inspecției fiscale în baza art.2 lit.j) din Ordinul A.N.A.F. nr.467/2013, începând cu data de 30.12.2013, aspect despre care susține că i-a fost adus la cunoștință prin adresa nr. 27/07.01.2014 (fila 244), cu toate că nu există nicio dovadă de comunicare a acesteia la dosar.

La data de x se emite de către AJ.F.P. x o nouă înștiințare, prin care se comunică reluarea inspecției fiscale, începând cu data de x, înștiințare trimisă pe adresa cabinetului de avocat, cu toate că nu există delegație de reprezentare în faza de inspecție fiscală, avocatul având mandat de reprezentare doar în faza de contestație împotriva deciziei de reverificare.

La data de x, organul de inspecție fiscală emite adresa nr. x, comunicată prin fax avocatului în aceeași dată, la ora 15³³, prin care i se aduce la cunoștință că în aceeași zi, la ora 12⁰⁰, va avea loc discuția finală, urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate în dosar.

Cu toate că în acel moment organul fiscal trebuia să considere inspecția fiscală încheiată și să procedeze la emiterea deciziei de impunere, cu aceeași inconsecvență de care dăduse dovadă și anterior, la data de organul fiscal comunică

prin fax avocatului că, începând cu data de 01.04.2014, inspecția fiscală a fost suspendată, în baza prevederilor art.2 lit.n) din Ordinul A.N.A.F. nr. 467/2013.

Contestatorul menționează că avocatul nu avea delegație pentru reprezentare în faza de inspecție fiscală, în fața A.J.F.P. x, ci avea mandat de reprezentare doar în fața D.G.R.F.P. Timișoara, în faza de contestație împotriva deciziei de reverificare.

În acest context, toate comunicările efectuate avocatului în faza de inspecție fiscală au fost realizate în mod nelegal, acestea trebuind să îi fie făcute personal, în lipsa unei delegații de reprezentare în fața organului de inspecție fiscală la dosarul de inspecție fiscală.

Dl. x susține că organul de inspecție fiscală a desconsiderat prevederile legale care reglementează modul de desfășurare al inspecției fiscale și nu numai. Acesta a realizat comunicări în disonanță cu prevederile legale, într-un mod abuziv, care nu i-a respectat dreptul de a fi informat cu privire la inspecția fiscală desfășurată, prin transmiterea înștiințărilor în aceeași zi în care urmau să aibă loc acțiunile întreprinse sau chiar după.

În mod primordial, contestatorul apreciază că se impune anularea deciziei de impunere pe motiv că organul de inspecție fiscală nu i-a comunicat un aviz de inspecție fiscală, așa cum îi impuneau prevederile art.101 și următoarele din Codul de procedură fiscală în vigoare la acea dată. În speță, nefiind incident niciun caz de excepție care să justifice necomunicarea unui aviz de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.105¹ Cod de procedură fiscală „la începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare”.

Din cuprinsul acestui text rezultă două interpretări posibile:

- Avizul de inspecție este obligatoriu și în situația în care se emite o decizie de reverificare - interpretare preferabilă prin raportare la faptul că emiterea unei decizii de reverificare nu este menționată printre excepțiile de la comunicarea avizului de inspecție fiscală;

- Decizia de reverificare ține loc de aviz de inspecție fiscală, caz în care trebuie să aibă conținutul avizului de inspecție fiscală și să fie comunicat în conformitate cu prevederile care reglementează avizul de inspecție fiscală - interpretare mai puțin probabilă.

Cu toate acestea, chiar și în cazul în care se dă prioritate celei de-a doua interpretări, în speța de față decizia de reverificare nu respectă nici conținutul și nici regulile de comunicare ale avizului de inspecție fiscală. Astfel, în cuprinsul deciziei de reverificare nu este menționată data de începere a inspecției fiscale și nici posibilitatea de a cere amânarea inspecției fiscale. De asemenea, potrivit prevederilor art.102 Cod de procedură fiscală „avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili".

Or, potrivit dovezilor din dosarul de inspecție fiscală, decizia de reverificare a fost comunicată la data de x, dată la care a fost înștiințat asupra faptului că în x „va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, ca urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate în perioada 13.12.2013 - 17.12.2013”. Prin urmare, nu a fost acordat un termen de 15 zile până la începerea inspecției fiscale, ci a fost informat cu privire la toate etapele inspecției fiscale în aceeași zi în care i-a fost comunicată decizia de reverificare.

Contestatorul apreciază că, în acest context, i-au fost încălcate în mod grav drepturile legale garantate de legea de procedură fiscală, motiv pentru care anularea deciziei de impunere apare ca fiind singura soluție pentru repararea prejudiciului generat de această încălcare.

În acest sens, într-o decizie de speță a Tribunalului Bihor s-a reținut de către instanță următoarele: „*coroborând dispozițiile legale incidente cu actele administrativ fiscale întocmite și contestate în speță, instanța reține că raportul: de inspecție fiscală a fost întocmit în urma unei inspecții pentru a cărei efectuare avizul de inspecție fiscală a fost emis cu neobservarea formelor legale prevăzute de art.101 coroborat cu art.102 Cod de procedură fiscală. Astfel, raportul de inspecție fiscală a pricinuit reclamantei o vătămare constând într-un prejudiciu material, prin stabilirea unor taxe și impozite considerate de aceasta nedatorate. Vătămarea cauzată reclamantei nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului, neexistând un alt mijoc procedural care să înlătore vătămarea; sub acest aspect se are în vedere faptul că necomunicarea avizului de inspecție fiscală conform prescripțiilor procedurale prevăzute de Cod de procedură fiscală a lipsit-o pe reclamantă de posibilitatea de a uza de dispozițiile art.101 lit.d), respectiv de a cere amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*” (Sentința civilă nr.2685/CA/2015/03.12.2015 a Tribunalului Bihor).

Contestatorul precizează că la pagina 2 din cuprinsul raportului de inspecție fiscală se arată că inspecția fiscală s-a efectuat în perioada de 13.12.2013, 16.12.2013, 17-12.2013, 18.12.2013 și 27.03.2014, respectiv, 08.12.2017, 28.12.2017.

Or, în cea de-a doua înștiințare privind discuția finală, având nr. x din data de x, se menționează că discuția finală va avea loc la data de x. Potrivit art.107 din Codul de procedură fiscală în vigoare „data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept”. În contextul în care organul fiscal nu are o dovadă a faptului că s-a renunțat la discuția finală, inspecția fiscală trebuia să se încheie în data de x. De altfel, în conformitate cu textul legal mai sus citat, inspecția fiscală trebuia să se finalizeze la data la care a fost programată discuția finală pentru prima dată, respectiv, x.

Odată cu finalizarea inspecției fiscale, organul fiscal trebuia să aplice prevederile art.109 alin.(1) și (2) Cod de procedură fiscală „rezultatul inspecției

fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal”, respectiv, „raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate”.

În acest context, contestatorul apreciază că la data de x, data la care a fost încunoștințat despre discuția finală, s-a finalizat inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art.107 Cod de procedură fiscală. Toate măsurile dispuse ulterior de către organul de inspecție fiscală sunt nelegale și nu pot produce niciun efect. Astfel, suspendarea pe care organul de inspecție fiscală a dispus-o la data de x nu putea fi aplicată unei inspecții fiscale încheiate, ci doar unei inspecții fiscale în desfășurare. Același lucru e valabil și pentru măsura suspendării din data de x, aplicată după a doua finalizare a inspecției fiscale, în data de x. Acest aspect este atât concluzia unui raționament logic, cât și concluzia care se desprinde din prevederile art.2 lit.n) din Ordinul nr.467/2013 „inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:

n) pentru emiterea unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în legătură cu un act administrativ fiscal, emis anterior, pentru același contribuabil, care poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs.”

Astfel, contestatorul arată că textul legal vorbește despre o inspecție fiscală în curs, nicidecum una deja finalizată prin momentul discuției finale. Potrivit prevederilor art.107 alin.(5) din Codul de procedură fiscală în vigoare în luna decembrie 2013 „data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

În momentul în care este programată data pentru discuția finală, inspecția fiscală ia sfârșit, nu se mai poate spune despre ea că este în curs, motiv pentru care ea nu mai poate fi supusă suspendării.

Contestatorul susține că, din punct de vedere legal, inspecția fiscală s-a încheiat o dată cu discuția finală din data de x, dată de la care curgea termenul de 30 de zile pentru comunicarea deciziei de impunere, stabilit de prevederile art.109 alin.(4) Cod de procedură fiscală.

Prin urmare, în situația absurdă în care se omite neregularitatea privind lipsa unui aviz de începere a inspecției fiscale și se analizează modul în care trebuia să decurgă inspecția fiscală, învederează faptul că de la data de x, data discuției finale, organul fiscal a avut 30 de zile pentru comunicarea unei decizii de impunere.

Așadar, data de x era termenul limită la care organul de inspecție fiscală trebuia să îi comunice decizia de impunere. În această ordine de idei, apreciază că obligațiile stabilite în sarcina s-au prescris. Astfel, perioada verificată este 01.01.2008 - 31.12.2011. Anul 2011 s-a prescris la finalul anului 2016.

În acest context, nu se mai poate emite o decizie de impunere pentru perioada 2008-2011, deoarece pentru această perioadă termenul de prescripție este împlinit.

Această concluzie se desprinde din cuprinsul art.51 Cod de procedură fiscală, potrivit căruia „ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii. (2) Emiterea unui alt act administrativ fiscal nu mai este posibilă în situații cum sunt:

- a) s-a împlinit termenul de prescripție prevăzut de lege;
- b) viciile care au condus la anularea actului administrativ fiscal privesc fondul actului.”

Astfel, după ce organul fiscal a dispus reverificarea perioadei mai sus arătate, revenea organului fiscal obligația de a proceda la punerea în executare a deciziei de reverificare, întrucât această decizie avea caracter executoriu.

După cum a arătat mai sus, organul fiscal nu putea să dispună suspendarea unei inspecții fiscale încheiate, așa cum a procedat de două ori. Prin urmare, termenul de prescripție a fost suspendat doar în perioada marcată de data la care se presupune că ar fi început inspecția fiscală, respectiv, x, și data la care ar fi fost obligată să emită și să comunice decizia de impunere, respectiv, x.

Potrivit prevederilor art.92 alin.(2) Cod de procedură fiscală „termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă: b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”

Or, faptul că organul de inspecție fiscală nu a respectat prevederile legale care reglementează procedura de efectuare a inspecției fiscale, prelungind, în mod abuziv, emiterea deciziei de impunere până la data de x, nu îi poate fi imputat și, astfel, nu poate genera efecte asupra termenului de prescripție care curge în favoarea sa, așa cum apreciază organul fiscal în cuprinsul raportului de inspecție fiscală. Din punct de vedere legal, atâta timp cât organul fiscal a apreciat că inspecția fiscală a luat sfârșit și i-a invitat la discuția finală, inspecția fiscală s-a finalizat și nu mai putea fi reluată, în desconsiderarea tuturor regulilor de desfășurare a inspecției fiscale.

Însă, chiar și în contextul absurd și de neacceptat în care inspecția fiscală a fost suspendată așa cum a dispus organul fiscal, perioada 2008 - 2010 este prescrisă. Astfel, potrivit legii, suspendarea operează în perioada dintre începerea inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere.

Cu această ocazie se poate observa și situația prejudiciabilă în care i-a plasat organul fiscal atunci când a omis să îi comunice avizul de inspecție fiscală, întrucât, în lipsa unui astfel de aviz, nu se cunoaște data începerii inspecției fiscale, pentru a putea fi calculat termenul în care această inspecție a fost suspendată. Faptul că organul fiscal a menționat în mod arbitrar în cuprinsul unui proces-verbal data începerii inspecției fiscale nu produce niciun efect față de el, atâta timp cât această dată nu i-a fost comunicată.

Dacă se ia în calcul data de x, menționată de organul fiscal într-un proces-verbal necomunicat, ca moment al începerii inspecției fiscale, și se iau în

considerare suspendările dispuse de către organul fiscal, ultima suspendare dispusă de organul fiscal la data de x, cu începere de la data de 01.04.2014, nu putea opera decât până cel târziu la data de x, dată la care s-a soluționat reverificare, litigiu pentru soluționarea căruia s-a dispus pretinsa suspendare a inspecției fiscale.

După această dată, suspendarea nu mai putea avea niciun temei, motiv pentru care termenul de prescripție a început să curgă în continuare, de la această dată.

Într-o asemenea ipoteză, termenul de prescripție ar fi fost suspendat pe perioada 13.12.2013 - 08.10.2015, deci aproximativ 1 an și 10 luni.

În conformitate cu prevederile art. 91 alin.(2) Cod de procedură fiscală „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.”, astfel:

- pentru anul 2008, termenul de prescripție a început să curgă la data de 01.01.2009. Până la data emiterii deciziei de impunere s-au scurs 9 ani fără 2 zile, și acest lucru doar în situația în care trecem peste antedatarea deciziei de impunere, în caz contrar, fiind scurși 9 ani.

- pentru anul 2009, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2010. Până la emiterea deciziei de impunere s-au scurs 8 ani fără 2 zile.

- pentru anul 2010, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2011. Până la emiterea deciziei de impunere s-au scurs 7 ani fără 2 zile.

- pentru anul 2011, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2012. Până la emiterea deciziei de impunere s-au scurs 6 ani fără 2 zile.

Dacă din fiecare termen astfel calculat se scade perioada de aproximativ 1 an și 10 luni, interval în care termenul de prescripție ar fi trebuit să fie suspendat, singurul an pentru care nu s-a împlinit termenul de prescripție din toată perioada verificată este 2011. Pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2010, termenul de prescripție este împlinit la această dată, chiar și în varianta suspendării inspecției fiscale.

Or, potrivit prevederilor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, pentru anul 2011, contestatorul precizează că nu are obligații din punct de vedere al TVA. Faptul că organul de inspecție fiscală apreciază că măsura suspendării ar fi persistat până la data emiterii deciziei de impunere, respectiv, data de 29.12.2017, reprezintă un abuz. Astfel, potrivit prevederilor art. 2 lit. n) din Ordinul nr. 467/2013 „inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:

- n) pentru emiterea unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile în legătură cu un act administrativ fiscal, emis anterior, pentru același contribuabil, care poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs;”

De asemenea, potrivit prevederilor art.5 din același ordin, „reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea, în următoarele condiții:

n) pentru art.2 lit.n), după data la care hotărârea judecătorească a rămas definitivă și irevocabilă;"

În aceste condiții, apreciez că organul fiscal trebuia să procedeze la reluarea inspecției fiscale imediat după rămânerea definitivă a sentinței ce soluționa acțiunea sa împotriva deciziei de reverificare. Faptul că acesta a întârziat în emiterea deciziei de impunere mai bine de 2 ani nu poate să profite tot organului fiscal.

Prin urmare, nu se poate aprecia că prescripția - o sancțiune pentru pasivitatea celui care nu acționează pentru valorificarea drepturilor sale, cu toate că ar putea să o facă - nu a curs în toată perioada de la pronunțarea de către instanță a hotărârii definitive și până la emiterea deciziei de impunere. O astfel de soluție nu poate fi primită, organul fiscal fiind cel care trebuie să suporte consecințele inacțiunii sale într-un interval de timp în care ar fi putut și chiar ar fi avut obligația să ia măsuri pentru stabilirea creanțelor sale. În caz contrar, se ajunge la soluția inechitabilă potrivit căreia este sancționat pentru pasivitatea de care a dat dovadă organul fiscal.

În lumina argumentelor prezentate, contestatorul apreciază că se impune anularea deciziei de impunere contestate, cu consecința exonerării de la plata sumelor stabilite prin actul administrativ fiscal.

II. Ca urmare a reverificării contribuabilului, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizarea venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x.

Perioada verificată: 31.12.2008 - 31.12.2011.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, prin Decizia nr. x dată de Biroul Soluționare a Contestației din cadrul DGFP x s-a decis că nu se poate considera ca d-na x, pentru tranzacțiile efectuate împreună cu d-nul x, a reprezentat asocierea, în condițiile în care în contractele de vânzare cumpărare au fost precizate cotele indivize de proprietate ale fiecărui coproprietar în parte, neexistând un contract încheiat între d-na x și d-nul x.

La inspecția fiscală efectuată la data de x încheiată cu Raportul de inspecție fiscală nr.x, tranzacțiile efectuate împreună de x și x în care ambi au avut calitatea de parte în activitatea desfășurată, (respectiv obținere autorizație construire, angajare costuri, obținere apartamente în cote indivize și vânzarea împreună a apartamentelor) au fost tratate de echipa de inspecție fiscală ca fiind realizate în asociere în conformitate cu prevederile Ordinului A.N.A.F. nr.1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și informații utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice „*Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată.*”, precum și în conformitate cu prevederile art.127 alin.10) din Legea 571/2003 actualizată, organul de control pe baza elementelor relevante

facturi achiziții, contracte încheiate cu antreprenorii, note explicative ale contribuabililor și contractele de vânzare prin care au fost vândute imobilele împreună de către cei doi coproprietari indivizi.

Având în vedere că, de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, respectiv a fost data Decizia nr.x privind soluționarea contestației formulate de către x împotriva raportului de inspecție fiscale nr.x și a deciziei de impunere nr. x unde operațiunile realizate de x și x au fost tratate ca fiind realizate în asocieră conform Ordinului ANAF 1415/2009 chiar dacă nu a existat un contract scris dar ambele persoane au fost parte în tranzacțiile respective și a art.127 alin.10) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, prin care Biroul soluționarea contestației din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Timiș a considerat următoarele: *„contrar susținerilor organului de inspecție fiscală, plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA nu poate fi analizat la nivelul asocierii, d-na x nu poate reprezenta asocieră, întrucât nu există o asocieră unică, clar definită, iar persoana fizică în cauză a efectuat în perioada 2007-2012 și tranzacții imobiliare cu imobile al căror proprietar era de l.”* și a decis desființarea deciziei de impunere nr. 9282/27.09.2012 și refacerea acesteia având în vedere cele precizate în conținutul deciziei, în conformitate cu prevederile art.105¹ alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările a fost emisă Decizia de reverificare nr. s.

Decizia de reverificare a fost comunicată doamnei s la data de s, în calitate de contabil al SC s SRL CUs al cărei asociat unic și administrator este x.

La data de x echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la domiciliul persoanei fizice x, din loc.x, str. x, nr.x, în vederea înmânării la data începerii controlului fiscal a deciziei de reverificare. La domiciliul din loc. x, str.x, nr.x persoana fizică x nu a fost găsită, fapt pentru care organul de control s-a prezentat la sediul SC x SRL din x, unde persoana fizică are calitatea de administrator și asociat unic în vederea înmânării deciziei de reverificare. La sediul SC x SRL nu a fost găsită persoana fizică x, decizia de reverificare fiind înmănată d-nei x care are calitatea de contabil al SC x SRL.

Urmare adresei emise de către ANAF - Direcția generală legislație și proceduri fiscale sub nr. x, înregistrată la DGFP xcu nr.x și la SAF-AIF cu nr. x și a adresei ANAF nr.x, înregistrată la DGFP x cu nr.x și la SAF-AIF cu nr. x, s-a solicitat și s-a primit de la A.F.P. x, lista nominală a beneficiarului de venit x, conform Declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de către notarii publici în perioada 01.01.2008-31.12.2011.

Pe baza contractelor de vânzare/cumpărare prezentate de către contribuabil și notarii publici, s-a întocmit situația privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2008-31.12.2011.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru un număr de 35 contracte de vânzare-cumpărare, prezentate în anexa nr.2, dl. x identificat prin CNP x a realizat operațiunile împreună cu d-na x identificată prin CNP x, ambii cu domiciliul actual în x str. x nr. x. Pentru tranzacțiile realizate cu bunurile în care x și xsunt coproprietari indivizi în cote de 1/2 organul de soluționare a contestație prin decizia nr.x data de Biroul Soluționare a Contestației din cadrul DGFP xs-a hotărât că fiecare coproprietar dobândește calitatea de persoana impozabila separată pentru cota sa parte indiviză din imobilele vândute împreună cu x.

Pentru un număr de 3 contracte de vânzare prezentate în anexa nr. 2, dl. x a realizat operațiunile singur vânzând printr-un contract cota sa de 1/2 din imobil către persoane afiliate x și x și prin două contracte de vânzare prezentate în anexa nr. 2, dl. x a vândut două imobile care au fost proprietatea sa, fara a fi deținute în coproprietate cu x.

Pentru ca operațiunile privind tranzacțiile cu bunuri imobile din patrimoniul personal să fie operațiuni persoana fizica x a realizat următoarele tranzacții imobiliare în nume propriu în afara coproprietatii indivize cu x, astfel:

- Contractul de vânzare cumpărare nr. x care are ca obiect vânzarea de către domnul x a întregului drept de proprietate a imobilului respresentand uscătorie neamenajată situata în x dobândită prin cumpărare în scopul vânzării. Prețul de vânzare este de x lei.

- Contractul de vânzare cumpărare nr.x care are ca obiect vânzarea în nume propriu a cotei de 1/2 din imobilul reprezentând terasa blocului situat în x, dobândită prin cumpărare împreună cu autorizație de construire și actul de reapartamentare. Prețul de vânzare este de x euro respectiv x lei transformat la cursul de 4,3534 lei/euro comunicat de BNR la data tranzacției.

- Contractul de vânzare cumpărare x care are ca obiect obiect vânzarea în nume propriu a cotei de 1/2 din imobilul reprezentând apartament situat în x, apartament care a fost utilizat în scopuri personale, fiind domiciliul actual al contribuabilului. Prețul de vânzare este de x euro, respectiv x lei la cursul de schimb comunicat de BNR la data tranzacției.

Vânzarea a fost efectuată către persoanele fizice afiliate x și x (fiice) cu drept de uzufruct viager.

Din analiza tuturor livrărilor respectiv, apartamente efectuate la mansarda (in anul 2008-2011), organele de inspecție fiscală au constatat ca tranzacțiile efectuate de Buse Nicolae sunt vânzări efectuate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și care nu au fost utilizate în scopuri personale, îndeplinind prevederile art. 126 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că plafonul de scutire TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea 571/2003 pentru determinarea existenței obligației de înregistrare fiscală a fost determinat la nivelul cotei indivize de

proprietate conform deciziei nr. x dată de Biroul Soluționare Contestații din cadrul DGFP x.

Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activități economice de exploatare a bunurilor corporale, cumpărarea în scopul revanzării și construirea de apartamente, conform prevederilor pct.3 alin.(1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare valabile de la data de 01.01.2007, ulterior cu modificările aduse de H.G. 1620/2009, cu aplicare din 01.01.2010.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regie Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), decizii preluate în legislația română prin Normele Metodologice ale aplicării art.127 alin.2) aprobate prin H.G. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel livrările de bunuri efectuate de persoana impozabilă rezultă din activități economice așa cum sunt definite la art.127 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Cele două persoane fizice x și x au vândut împreună 32 de imobile. Imobilele au fost deținute în comun în cota indiviză de 1/2. Organul de soluționare a contestației a decis că fiecare coproprietar dobândește calitatea de persoană impozabilă pentru cota sa indiviză din imobilele vândute împreună.

A. În anul 2008 dl. x și x au obținuți împreună următoarele autorizații de construcții:

1. autorizația de construire nr x eliberată de Primăria x sub nr. x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, pe imobilul situat x.

2. autorizației de construire nr. x eliberată de Primăria x sub nr. x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 2 apartamente x, recepționate în baza procesului verbal de recepție finală nr.x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

3. autorizației de construire nr.x eliberată de Primăria x sub nr. x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 2 apartamente x recepționate în baza procesului verbal de recepție finală nr. x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

4. autorizației de construire nr.x eliberată de Primăria x sub nr.x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 2 apartamente x recepționate în baza procesului verbal de recepție finală nr. x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

5. autorizației de construire nr.x eliberată de Primăria x sub nr. x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, x recepționate în baza procesului verbal de recepție finală nr.x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

6. autorizației de construire nr.x eliberată de Primăria x sub nr.x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 2 apartamente x recepționate în

baza procesului verbal de recepție finala nr. x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

7. autorizației de construire nr.x eliberata de Primăria x sub nr.x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 2 apartamente la sc.1 iar la sc.J mansarda neamenajata x , recepționate în baza procesului verbal de recepție finala nr. x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

8. autorizației de construire nr.x eliberată de Primăria x sub nr.x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 2 apartamente x, recepționate în baza procesului verbal de recepție finala nr.x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

Tot în anul 2008 au fost executate în regie proprie de x și x, finalizate și recepționate un număr de 10 apartamente la mansarda, a căror construcție a fost autorizata prin autorizațiile nr.x, nr.x, nr. x.

Din cele 10 apartamente recepționate în anul 2008 au fost vândute prin 6 contracte de vânzare un număr de 6 apartamente noi prezentate detaliat în anexa nr. 3. Față de cele 6 apartamente noi finalizate, x împreună cu x au vândut prin două contracte de vânzare și două mansarde nefinalizate pentru care a fost obținută autorizația de construire nr. x.

Cifra de afaceri realizată în anul 2008 de către x pentru cota sa indiviza de 1/2 este de x lei.

B. În anul 2009 persoana fizică x și x realizează împreună următoarele operațiuni:

Obținerea următoarelor autorizații de construire :

1. autorizației de construire nr. x eliberată de Primăria x sub nr.x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 3 apartamente, recepționate în baza procesului verbal de recepție finala nr.x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x;

2. autorizației de construire nr.x eliberată de Primăria x sub nr.x pentru execuția construcție de tipul locuințe la mansarda, 3 apartamente x, recepționate în baza procesului verbal de recepție finală nr.x, pentru care a fost emisă autorizația de funcționare x.

În anul 2009 sunt finalizate și recepționate un număr de 12 de apartamente noi la mansarda, a căror construire a fost autorizata prin autorizațiile nr. x, nr. x, nr.x, nr. x.

Tot în anul 2009 x și x vând un număr de 9 apartamente noi recepționate (prima ocupare) în anul 2008 și 2009, care intră în sfera de aplicare a TVA, realizând o cifra de afaceri de anulă de x lei. Tranzacțiile efectuate în anul 2009 sunt prezentate în anexa nr. 3.

Cifra de afaceri realizată în anul 2009 de către x pentru cota sa indiviza de 1/2 este de x lei.

C. În anul 2010 persoana fizica x și x realizează împreună următoarele operațiuni:

- Finalizează și recepționează un număr de 7 apartamente noi la mansarda construite în regie proprie în baza autorizațiilor de construire nr. x și nr. x.

- Vând prin 11 contracte de vânzare un număr de 11 apartamente noi, a căror prima ocupare este anul 2009 și 2010, prezentate detaliat în anexa nr. 4, operațiuni care intra în sfera de aplicare a TVA.

- Vând prin 2 contracte de vânzare părți de construcții vechi, respectiv 2 terase neamenajate ale blocurilor vechi, operațiuni care intra în sfera de aplicare a TVA.

- Tot în 2010 x și x, vând imobilul situat în x, care a fost utilizat în scopuri personale ca domiciliu atât de x cât și de x. Operațiunea nu intra în sfera de aplicare a TVA, nefiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art.126 din Legea 571/2003.

Cifra de afaceri realizată în anul 2010 de către x pentru cota sa indiviză de 1/2 este de x lei.

D. În anul 2011 persoana fizică x și x vând prin două contracte de vânzare 2 mansarde vechi construite în baza autorizațiilor de construire nr.x, a căror prima ocupare este data de 17.05.2009, data recepției finale a apartamentelor. Tot în anul 2011, x vinde singur cota sa indiviză de 1/2 a 3 imobile. Cifra de afaceri realizată în anul 2011 de către x pentru cota sa indiviză de 1/2 este de x lei.

Organul de control a constatat că persoana impozabilă x a intenționat să desfășoare activitatea economică ce implică operațiuni taxabile la data de 31.01.2008 când obține prima autorizație de construire și începe să avanseze costuri și să efectueze lucrări premergătoare activității economice ce implică operațiuni taxabile.

Prima livrare de apartament nou provenit din activitatea economică este realizată la data de 12.08.2008, la valoarea totală de x lei, iar cota indiviză deținută de x este de 1/2, valoarea ce revine d-lui x fiind de x inferioară plafonului anual de scutire TVA de 119.000 lei, astfel ca persoana impozabilă x pentru cota sa indiviză de 1/2 poate aplica regimul special de scutire TVA conform art.152 până la depășirea plafonului de scutire TVA și să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a fost depășit plafonul de scutire TVA conform prevederilor art.153 alin.1) lit.b) din Legea 571/2003.

În anul 2008 începând cu data de 12.08.2008, au fost efectuate un număr de 8 vânzări de apartamente noi. Plafonul de scutire TVA pentru cota de 1/2 deținută de x a fost depășită la data de 22.10.2008 când x realizează individual o cifră de afaceri de x lei, având obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.11.2008 și să aplice regimul normal de taxare începând cu data de 01.12.2008, pentru operațiunile taxabile.

În consecința persoana fizică x dobândește calitatea de persoană impozabilă încă de la prima tranzacție, activitatea economică fiind considerată începută de la data la care a fost obținută prima autorizație de construire, data depășirii plafonului de scutire TVA este considerată data de 01.11.2008, fiind obligat să solicite

înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.11.2008 și să aplice regimul normal de taxare începând cu data de 01.12.2008.

Stabilirea bazei impozabile și a TVA colectată a fost efectuată de către organul de control conform Deciziei nr. x dată de Biroul Soluționare Contestații din cadrul DGFP x, la nivelul cotei indivize de 1/2 deținută de x.

Baza impozabilă a fost determinată numai pentru operațiunile taxabile, constituită din 1/2 din contravaloarea livrării bunurilor, așa cum prevede art.137 alin.1) lit.a) din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare precum și Decizia nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004. având în vedere faptul că în contractele de vânzare nu se prevede nimic cu privire la TVA, astfel: prin aplicarea cotei de TVA la 1/2 din contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

- 1 .părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
- 2.părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;”

Organele de inspecție fiscală, pentru întreaga perioadă verificată 01.01.2008 - 31.12.2011, a stabilit suplimentar o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a deciziei CJUE în cazurile conexe Tiulica și Plavosin, prin aplicarea procedurii sutei mărite la contractele de vânzare care se prevede ca prețul stipulat include și TVA.

Pentru diferența de TVA stabilită suplimentar în suma de x lei, au fost calculate majorări/dobânzi, pentru perioada 25.01.2009 – 25.09.2012, în sumă de x lei și penalități de întârziere, pentru perioada 01.07.2010 – 25.09.2012, în suma de x lei, în baza art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.7).

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că a procedat la calculul accesoriilor, respectiv a majorărilor de întârziere, în sumă de x lei, pentru avansurile încasate în sumă totală de x lei (x lei), după data de la care persoana impozabilă avea obligația să aplice regimul normal de taxare , respectiv după data de 01.12.2008 (anexa nr.8).

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestator și de constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

1. Referitor la argumentul contestatorului potrivit căreia decizia de impunere a fost antedatată, întrucât punctul de vedere a fost depus la data de 04.01.2018, iar decizia de impunere a fost emisă la data de 29.12.2017, se reține că:

În conformitate cu prevederile art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 130- Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

“Art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că prin adresa nr.x, contribuabilul a fost înștiințat că în data de x va avea loc discuția finală privind constatările inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au comunicat proiectul de raport de inspecție fiscală refăcut în data de x, ora 16³³, inclusiv anexa de calcul al TVA prin extragerea cotei din total preț, pe adresa de e-mail x.

Discuția finală a avut loc la data de x, fiind prezentate constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum însuși contestatorul precizează prin contestația formulată.

Cu ocazia discuției finale împuternicitul contestatorului a fost audiat în conformitate cu prevederile art.9 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”*

Totodată, se reține faptul că la data de x, împuternicitul contestatorului a declarat pe propria răspundere că: *„nu a depus documente suplimentare, au fost depuse la controlul anterior.”*

Punctul de vedere depus de contestator la data de x a fost analizat de organele de inspecție fiscală și cuprins de aceștia în capitolul *„Discuția finală cu contribuabilul”* din Raportul de inspecție fiscală; organele de inspecție fiscală au apreciat că punctul de vedere depus nu modifică cu nimic rezultatele inspecției fiscale.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală, respectiv data de x.

Potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice “*vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță*” (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, Vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p.75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, elementul invocat de contestator, respectiv faptul că decizia de impunere este antedatată față de depunerea punctului de vedere, nu poate fi considerat un element care să atragă anularea actului administrativ fiscal, nu conduce la nulitatea absolută a deciziei de impunere, așa cum pretinde contribuabilul, întrucât nulitatea absolută a actelor administrative fiscale intervine numai pentru nerespectarea dispozițiilor reglementate de art.49 din Codul de procedură fiscală, ceea ce nu este cazul în speță.

Referitor la afirmația contestatorului potrivit căruia „*raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt rezultatul unui fals intelectual, motiv pentru care ele se impun a fi anulate, fiind rezultatul unei infactiuni*”, precizăm că acest aspect nu este de competența organelor de soluționare a contestațiilor.

Astfel, susținerea contestatorului nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, antedatarea deciziei de impunere față de data depunerii punctului de vedere neputând conduce, în acest caz, la anularea actului administrativ fiscal.

2. Referitor la argumentul contestatorului potrivit căreia decizia de nemodificare a bazei de impunere nr. x și decizia de impunere nr.x nu pot produce efecte în același timp, se reține că:

În conformitate cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.118- (3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

“Art. 131 Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale;”

„Art. 105¹ Reguli privind reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art.105 alin.(3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

Astfel, Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale, existent și în legislația anterioară, și anume principiul unicității inspecției fiscale, însă legiuitorul a prevăzut expres posibilitatea reverificării unei anumite perioade verificate numai pe cale de excepție.

De asemenea, se reține că rezultatul inspecției fiscale și constatările organelor de inspecție fiscală se vor consemna prin întocmirea unui **raport scris**, care, la finalizarea inspecției fiscale, va sta la baza **emiterii**, după caz, a deciziei de impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere și a deciziei de modificare a bazelor de impozitare.

Același principiu al unicității inspecției fiscale este aplicabil și din perspectiva caracterului obligatoriu și de titlu executoriu al actelor administrative emise în urma unei inspecții fiscale, care nu pot fi anulate, modificate ori desființate decât în condițiile restrictive stabilite prin Codul de procedură fiscală.

În speță se reține că, urmare a verificării anterioare efectuată la dl. x, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.x, pentru perioada 01.01.2007-30.06.2012, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia de reverificare nr.x emisă pe numele domnului x, organele de inspecție fiscală au dispus reverificarea perioadei 01.01.2008-31.12.2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Urmare a reverificării, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.x în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x.

Pe cale de consecință, susținerea contestatorului că, decizia de nemodificare a bazei de impunere nu a fost anulată pentru a nu mai produce efecte în același timp cu decizia de impunere contestată, nu poate fi reținută, în condițiile în care indiferent de premisa încheierii unui act administrativ fiscal acesta nu poate fi anulat, modificat ori desființat decât în condițiile restrictive stabilite prin Codul de procedură fiscală, iar Codul de procedură fiscală și nici un act normativ nu condiționează emiterea unei decizii de impunere ca urmare a unei reverificări de revocarea actelor administrativ fiscale anterioare.

3. Referitor la susținerea contestatorului potrivit căruia modalitatea de desfășurare a inspecției fiscale a fost viciată, respectiv nu a fost informat cu privire la inspecția desfășurată și nu i-a fost comunicat aviz de inspecție fiscală, motive care impun anularea deciziei de impunere, se reține că:

În fapt, având în vedere că de la data ultimei verificări au apărut elemente suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, respectiv a fost emisă Decizia nr. x privind soluționarea contestației formulate de către x împotriva deciziei de impunere nr. x, prin care s-a decis desființarea deciziei de impunere nr. x, deoarece nu se poate considera că d-na x, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate cu dl. x se poate considera asociere, în condițiile în care în contractele de vânzare – cumpărare au fost precizate cote indivize de proprietate ale fiecărui coproprietar în parte neexistând un alt act scris, respectiv contract încheiat între x și x, în conformitate cu prevederile art.105¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările a fost emisă Decizia de reverificare nr. x.

Din documentele, anexate la dosarul cauzei, rezultă că la data de 13.12.2013 echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la domiciliul persoanei fizice x, din loc. x, în vederea înmânării la data începerii controlului fiscal a deciziei de reverificare.

Persoana fizică x nu a fost găsită la domiciliul, fapt pentru care organele de inspecție fiscală s-au prezentat la sediul SC x SRL din x, unde persoana fizică are calitatea de administrator și asociat unic în vederea înmânării deciziei de reverificare. La sediul SC x SRL nu a fost găsită persoana fizică x, decizia de reverificare fiind înmănată d-nei x care are calitatea de contabil al SC x SRL, potrivit semnăturii olografice de pe aceasta.

Data începerii inspecției fiscale, respectiv x a fost consemnată în procesul verbal la data de 13.12.2013, conform art.102 alin.(6) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, întrucât contestatorul nu a prezentat registrul unic de control.

În conformitate cu prevederile art.102 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada 2013:

„Art. 105¹ Reguli privind reverificarea

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

„Art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală

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

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) *În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

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

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

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

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

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

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

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

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

d) *pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.*

(5) *Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (1).*

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

(7) *Dacă inspecția fiscală nu începe la 15 zile de la data prevăzută în aviz, contribuabilul va fi înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.”*

Potrivit prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că legiuitorul a prevăzut obligația organului de inspecție fiscală de a comunica contribuabilului decizia de reverificare, înainte de începerea acțiunii de reverificare. Această decizie este un act administrativ fiscal ce are ca obiect dispunerea unei noi inspecții fiscale, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute pentru aceasta.

În concluzie, ori de câte ori, potrivit legii, conducătorul organului de inspecție fiscală decide reverificarea, se întocmește decizia de reverificare, fără a întocmi aviz de inspecție (reverificare) întrucât elementele pe care le conține avizul de inspecție fiscală sunt prevăzute în conținutul deciziei de reverificare.

În același sens, este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod procedură fiscală, reglementări nefiscale și contabile, anexat la dosarul cauzei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că refacerea inspecției fiscale a inițiată ca urmare a unei decizii de reverificare, fapt pentru care nu este necesară emiterea unui aviz de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, susținerea contestatorului potrivit căruia prin neemiterea avizului de inspecție fiscală i-au fost încălcate drepturile garantate de lege, motiv care se impune anularea deciziei, nu poate fi reținută în susținerea cauzei, având în vedere faptul că i-a fost comunicată decizia de reverificare, decizie care ține loc de aviz de inspecție fiscală.

Mai mul, se reține faptul că, dl. x și-a exercitat calea administrativă de atac prevăzută de titlu VIII din Codul de procedură fiscală, împotriva deciziei de reverificare, fiind respinsă ca neîntemeiată contestația; soluția organelor de soluționare a contestațiilor pronunțată prin Decizia nr.x a fost menținută și de către Curtea de Apel x prin Hotărârea nr.x, definitivă.

Contrar celor susținute de contestator respectiv că nu a fost informat pe parcursul inspecției, din documentele anexate la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală pe parcursul verificării au informat contribuabilul despre rezultatele inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În plus, potrivit dreptului Uniunii, o încălcare a dreptului de fi ascultat, de a fi informat nu determina anularea deciziei luate în urma procedurii administrative decât dacă, în lipsa acestei neregularități, aceasta procedura ar fi putut avea un rezultat diferit (principiu stipulat, între altele, și în Hotărârea din 14.02.1990 din cauza Franta împotriva Comisiei, C-301/87, Hotărârea din 05.10.2000 din cauza Germania împotriva Comisiei, C-288/96, Hotărârea din 01.10.2009 din cauza Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware împotriva Consiliului, C-141/08, Hotărârea din 06.09.2012 din cauza Storck împotriva OAPI, C-96/11). Rezultatul diferit, în materia specifică în care ne aflăm, trebuie să constea în inexistența creanțelor fiscale respective.

Referitor la neregularitate privind inspecția fiscală semnalată de contestator, respectiv că în a doua înștiințare privind discuția finală se menționează că discuție finală a avut loc la data de x, iar în raportul de inspecție fiscală se arată că inspecția fiscală a avut loc în perioada x, x, x, x, x și x, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că :

- inspecția fiscală a fost suspendată în perioada x, în condițiile art.2 lit.j) din Ordinul nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

- în perioada x inspecția fiscală a fost suspendată în baza prevederilor art.2 lit.n) din Ordinul nr.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, până la emiterea unei hotărâri judecătorești definitive și

irevocabile pentru Decizia nr.x emisă de Serviciul Soluționare Contestații din cadrul DGRFP x, prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de dl. x împotriva Deciziei de reverificare nr.x.

- suspendarea inspecției fiscale a fost comunicată contestatorului, prin fax la data de x, cu adresa nr.x.

- reluarea inspecției fiscale a fost comunicată cu adresa nr.x, conform prevederilor art.47 alin.(8), (9), (11) și (12) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin afișare la domiciliul al contribuabilului. În acest sens a fost întocmită înștiințarea din data de x și procesul verbal de îndeplinire a procedurii de îndeplinire a procedurii de comunicare.

Din analizarea stării de fapt constatată, conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că, pretenția contestatorului potrivit căruia modalitatea viciată în care s-a efectuat inspecția fiscală ar avea drept rezultat anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, nu poate fi reținută, atâta vreme cât în Codul de procedură fiscală, aceste motive nu se regăsesc în mod explicit la articolele care reglementează situațiile în care actele administrativ fiscale sunt lovite de nulitate.

Astfel, susținerile contestatorului cu privire la modalitatea viciată de efectuare a inspecției fiscale nu pot fi reținute în susținerea cauzei.

4. În ceea ce privește afirmația contestatorului, potrivit căreia obligațiile stabilite în sarcina sa s-au prescris, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 347 Dispoziții privind termenele

(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.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că persoana fizică invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare de natura TVA, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform prevederilor art.91 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

“Art. 91

(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.”

iar potrivit art.23:

“Art. 23- Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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. “

De asemenea, prevederile art.92 alin.(2) din același act normativ, stipulează:

(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

*(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă **pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.**”*

Norme metodologice

„89.1. Dispozițiile referitoare la cazurile și condițiile de suspendare și întrerupere a termenului de prescripție sunt cele cuprinse în Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă, cu modificările ulterioare.”

Astfel, potrivit art.16 și art.17 din Decretul nr.167/1958, republicat, privitor la prescripția extinctivă, în vigoare până la data de 30.09.2011:

“Art. 16 - Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcuta de cel în folosul căruia curge prescripția. În raporturile dintre organizațiile socialiste, recunoașterea nu întrerupe curgerea prescripției;

b) **prin introducerea unei cereri de chemare în judecata** ori de arbitraj, chiar dacă cererea a fost introdusă la o instanța judecătorească, ori la un organ de arbitraj, incompetent;

c) printr-un act începător de executare.

Prescripția nu este întreruptă, dacă s-a pronunțat încetarea procesului, dacă cererea de chemare în judecata sau executare a fost respinsă, anulată sau dacă s-a perimat, ori dacă cel care a făcut-o a renunțat la ea.”

“ Art. 17

Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o.

După întrerupere începe să curgă o noua prescripție.

În cazul când prescripția a fost întreruptă printr-o cerere de chemare în judecata ori de arbitrar sau printr-un act începător de executare, noua prescripție nu începe să curgă cât timp hotărârea de admitere a cererii nu a rămas definitivă sau, în cazul executării, pînă la îndeplinirea ultimului act de executare.”

De asemenea, potrivit Codului Civil (Legea nr.287/2009, în vigoare de la 01 octombrie 2011), referitor la întreruperea prescripției extinctive:

„Art. 2.537

Cazurile de întrerupere a prescripției

Prescripția se întrerupe:

(...) 2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau de arbitrar, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie; (...).”

„Art.2541

Efectele întreruperii prescripției

(1) Întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit cauza de întrerupere.

(2) După întrerupere începe să curgă o nouă prescripție.”

Din prevederile legale mai sus enunțate rezultă că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale citate, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, respectiv termenul de prescripție se întrerupe prin introducerea unei cereri de chemare în judecată.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extintivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, citate mai sus, se reține că nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Având în vedere cele arătate mai sus, rezultă că termenul de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligația de plată a TVA, pentru perioada 31.12.2008-31.12.2011, a început să curgă de la data de 01.01.2009 și a fost suspendat începând cu x, când persoana fizică a fost supusă inspecției fiscale, ale cărei rezultate au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x.

Sistarea curgerii termenului de prescripție, ca efect al suspendării, operează, potrivit legii, până la data emiterii Deciziei de impunere nr.x.

Urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.x, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Ulterior, în urma datelor noi obținute, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de reverificare nr.x, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011.

La data de x, dl. Bușe Nicolae a atacat la Tribunalul x, Decizia nr.x emisă de DGRFP x – Serviciul Soluționare Contestații, prin care s-a decis respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de dl. x împotriva Deciziei de reverificare nr.x.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că pe perioada cuprinsă **între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale termenul de prescripție se suspendă**, respectiv a fost **întrerupt prin introducerea cererii de chemare în judecată**, respectiv prin acțiunea formulată la data de x la Tribunalul x până la rămânerea definitivă a acesteia prin Decizia civilă nr.x pronunțată de Curtea de Apel x, de la care începe să curgă un nou termen de prescripție de 5 ani.

Decizia civilă nr.x pronunțată de Curtea de Apel xa fost comunicată organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP x de către Serviciul Juridic din cadrul DGRFP xa prin adresa înregistrată la AJFP x-Inspecție Fiscală sub nr.x.

Având în vedere cele reținute, motivația contestatorului potrivit căreia, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în sarcina sa, s-a prescris, nu este întemeiată, contestatorul calculând împlinirea termenului de prescripție prin ignorarea faptului că dl. x a introdus o cerere de chemare în judecată, aspect care constituie cauză de întrerupere a cursului prescripției și de curgere a unui nou termen de prescripție, respectiv prin suspendarea termenului de prescripție de la data începerii inspecției fiscale și data emiterii decizie de impunere, conform prevederilor legale sus menționate.

5. Referitor la solicitarea contestatorului de a verifica acuratețea sumelor înscrise în decizia de impunere în ceea ce privește majorările de întârziere și dobânzile de întârziere, întrucât în proiectul de raport de inspecție fiscală este suma de x lei, iar în decizia de impunere contestată este suma de x lei, precizăm faptul că

așa cum este prezentat detaliat modul de calcul la punctul 5.2. “*Motive de fapt*” din decizia de impunere contestată, capitolul 5 “*Calculul obligațiilor fiscale accesorii*” din raportul de inspecție fiscală, anexa nr.7 “*Situația calculul TVA și accesorii*” și anexa 8 “*Anexă majorări avansuri*” – **comunicate contestatorului** – accesoriile sunt în sumă totală de x lei, din care x lei aferente TVA colectată și x lei aferente avansurilor încasate.

Invederam faptul că, în ceea ce privește fondul cauzei, contestatorul nu a prezentat motive de fapt și de drept, motiv pentru care, luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, Serviciul Soluționare Contestații 1 investit cu soluționarea cauzei precizează că soluționarea contestației se va face în limitele sesizării, având în vedere dispozițiile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: “(...) *Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

În consecință, având în vedere faptul că dl. x nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de fapt și de drept care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă tranzacțiilor imobiliare și a accesoriilor aferente, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA.

în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dl. x împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizarea venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x prin care s-a stabilit suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei – taxa pe valoarea adăugată;
- x lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- x lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie se comunică la :

- Dl. x
- AJFP x – Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

x