

DECIZIA nr. 47 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică X, CIF ..,
cu domiciliul în București, ..
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de AS..FP, cu adresa nr. MBS6_AIF-..., înregistrată la DGRFPB sub nr. MBR-REG .. și cu adresa transmisă prin poștă electronică înregistrată sub nr. .., asupra contestației formulate de domnul X.

Contestația înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .. a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6_AIF-..., emisă de Administrația Sector ... a Finanțelor Publice - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBS6_AIF-..., comunicată la data de **04.10.2017**, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de .. lei.

Având în vedere dispozițiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de persoana fizică X.

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

I. În baza raportului de inspecție fiscală nr. MBS6_AIF-.. organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6_AIF-., prin care au stabilit în sarcina domnului X TVA suplimentar de plată în sumă de ...lei.

Inspecția fiscală a fost inițiată ca urmare a punerii în executare a Sentinței civile nr. .. pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. ..*, rămasă definitivă la data de 18.10.2016 prin Decizia civilă nr. .. pronunțată de Curtea de Apel București, prin care instanța admite în parte cererea formulată de domnul X, anulează decizia de soluționare a contestației nr. .., anulează decizia de impunere nr. .. emisă de AS..FP și dispune emiterea unei noi decizii de impunere după reverificarea impozitului (TVA) pe aceeași perioadă, ținând cont de considerentele hotărârii menționate mai sus.

II. Prin contestația formulată persoana fizică X consideră ca fiind nelegală și netemeinică Decizia de impunere, arătând în susținere următoarele argumente:

1) Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale, fiind depășit termenul de prescripție de 5 ani care a început să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui care se datorează obligația fiscală, având în vedere că perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale este 01.01.2006 - 16.05.2011.

Contestatarul susține că inspecția fiscală nu este justificat a fi refăcută în baza art.129 alin. (1) Cod procedură fiscală, pentru aceeași perioadă întrucât nu este cazul anulării Deciziei de impunere în urma admiterii contestației împotriva deciziei de impunere, iar prin Sentința civilă nr. .. Tribunalul București nu a dispus o nouă inspecție fiscală ci a dispus emiterea unei noi decizii de impunere, ținându-se cont de considerentele sentinței.

Ca urmare, solicită anularea actelor contestate în temeiul art.112 Cod procedură fiscală.

2) Cu privire la netemeinicia deciziei de impunere nr. MBS6_AIF/..contestatarul susține următoarele:

- înregistrarea ca plătitor de TVA nu poate fi efectuată înainte de data de 22.04.2010 când s-a înregistrat ca persoană fizică plătitoare de TVA cu CIF RO ..;

- întrucât nu a realizat decât o singură tranzacție pe an (o singură tranzacție în 2008 și una în 2009), considerată impozabilă de ANAF, nu se aplică caracterul de continuitate;

- până la 31.12.2009 Codul fiscal nu prevedea clar tranzacțiile supuse TVA și numai prin HG nr. 1620/2009 și OUG nr. 109/2009 cu aplicabilitate de la 01.01.2010, art. 127 alin. (2) reprezenta transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art. 9 alin. (1) a doua propoziție din Directiva 112/2006 CE privind TVA. În susținere invocă dispozițiile normei metodologice ale art. 269 din Codul fiscal din anul 2015;

- codul fiscal nu definește patrimoniul personal și nu are o prevedere specială de încadrare în caz de definire eronată a acestui patrimoniu personal, menționând că art. 77¹ actual 111 Cod fiscal califică tranzacțiile ca fiind efectuate din patrimoniul personal, invocând în acest sens jurisprudența europeană cauza C-392/16 pct.34.

În concluzie, contestatarul solicită în principal constatarea împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, iar în subsidiar netemeinicia stabilirii obligațiilor fiscale prevăzute în Decizia menționată și pe cale de consecință anularea acesteia.

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

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau dreptul de a efectua reverificarea TVA în condițiile în care prin Sentința civilă nr... pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr..., rămasă definitivă la data de 18.10.2016 prin Decizia civilă nr. .. pronunțată de Curtea de Apel București, instanța a dispus emiterea unei noi decizii de impunere după reverificarea TVA pe aceeași perioadă, ținând cont de considerentele acestei sentințe.*

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au emis decizia de impunere nr. .. prin care au stabilit în sarcina domnului X, pentru perioada 01.03.2007-16.05.2011, obligații fiscale reprezentând **TVA de plată în sumă de .. lei** și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .. lei, calculate până la data de 11.11.2011.

Împotriva Deciziei de impunere nr. .., contestatarul a formulat contestație înregistrată la Administrația Finanelor Publice sector . sub nr..., soluționată prin Decizia nr. ..emisă de DGRFPB prin care a respins ca neîntemeiată contestația.

Decizia nr. ..emisă de DGRFPB a fost atacată în instanță făcând obiectul dosarului nr. ...

În cadrul exercitării căilor de atac împotriva deciziei de impunere nr. .. și a deciziei nr. .. prin care s-a respins contestația contribuabilului, Tribunalul București **prin Sentința civilă nr. ..** a admis în parte acțiunea formulată de domnul X, anulează decizia de soluționare a contestației nr. .. emisă de DGFPMB, anulează decizia de impunere nr... emisă de AS..FP și dispune emiterea unei noi decizii de impunere după reverificarea impozitului (TVA) pe aceeași perioadă, ținând cont și de concluziile raportului de expertiză efectuat de expert .., precum și suspendarea executării deciziei de impunere până la soluționarea irevocabilă a cauzei.

În cuprinsul **Sentinței civile nr. ..** instanța a reținut în esență următoarele:

- organul fiscal a apreciat corect că sunt incidente prevederile art. 126 și 127 din Codul fiscal, detaliate prin norme, caz în care se impunea potrivit art.152 al.1 și 153 din Codul fiscal înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins/depășit plafonul de scutire prevăzut de art.152 al.1;

- așa cum s-a reținut și prin raportul de expertiză, **operațiunile privind tranzacțiile imobiliare realizate de contestator în perioada 2007-2009, îndeplinesc toate condițiile prevăzute de art. 126 al.1 lit.a-d) din Codul fiscal, fiind operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA cu excepția contractului nr. ..;**

- la data de 31.01.2007 întrucât a realizat o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare de ..lei, reclamantul a depășit plafonul prevăzut de regimul special de scutire prevăzut de art. 152 al.1 Cod fiscal având obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.02.2007, conform art. 152 al.6 Cod fiscal, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2007.

- legat de modul de calcul al TVA-ului datorat s-a reținut de către expert faptul că organele fiscale nu au ținut cont de Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28.11.2006 privind sistemul comun de TVA, TVA fiind o componentă a prețului și nu un element care se adaugă la acesta, rezultând în urma calculelor că, luând în considerare și prevederile art.119 al.1 din OG nr. 92/2003, obligația principală de plată este în sumă de .. lei, iar dobânzile și penalitățile în sumă de .. lei;

- o parte din facturile și devizele prezentate organelor fiscale au fost excluse de la deducere în mod eronat, respectiv suma de .. lei, stabilită pe baza jurnalului de cumpărări.

Prin **Decizia civilă nr. ..** Curtea de Apel București a *casat în parte sentința civilă nr. ..* în sensul că trimite cauza spre rejudecarea acțiunii aceleiași instanțe și menține soluția de suspendare a executării deciziei de impunere.

În rejudecare, după soluția de casare în parte cu trimitere, Tribunalul București a pronunțat **Sentința civilă nr. ..** în dosarul nr. ..*, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr...pronunțată de Curtea de Apel București, prin care admite în parte cererea formulată de domnul X, anulează decizia de soluționare a contestației nr. .., anulează decizia de impunere nr. .. emisă de AS..FP și dispune emiterea unei noi decizii de impunere după reverificarea impozitului (TVA) pe aceeași perioadă, ținând cont de considerentele acestei sentințe, precum și menținerea măsurii de suspendare a executării deciziei de impunere până la soluționarea definitivă (irevocabilă) a cauzei.

În cuprinsul **Sentintei civile nr...** instanța a reținut următoarele:

- prin Decizia civilă nr. .. pronunțată de Curtea de Apel București - Secția a VIII-a de Contencios Administrativ și Fiscal a fost casată sentința pronunțată în prim ciclu procesual **pentru lipsa motivării**, dosarul fiind restituit Tribunalului București și înregistrat sub nr. ..*. Potrivit îndrumărilor date de instanța de trimitere, **problemele pe care le are de soluționat Tribunalul sunt următoarele:**

I. Cu privire la contractul de vânzare cumparare autentificat sub nr. .. (.. lei), instanța a reținut faptul că nu rezultă din considerentele deciziei care sunt rațiunile pentru care instanța de fond a reținut că tranzacția imobiliară nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, nu rezultă ce legătură are modul de calcul al TVA sau deducerea unor sume din facturi și devize privind achiziții de materiale de construcții cu problema dacă vânzarea terenului construibil este sau nu supusă TVA;

II. Cu privire la TVA în sumă de .. lei respinsă la deducere de organele fiscale din totalul în sumă de .. lei, instanța a menționat că "din considerentele sentinței recurate nu rezultă dacă a fost realizată o analiză a elementelor de fapt și de drept referitoare la stabilirea TVA deductibil și nici care este soluția instanței cu privire la aspectele contestate în mod concret prin acțiune , în urma evaluării tuturor probelor administrative în cauză";

III. Nu rezultă din considerente dacă instanța a apreciat ca fiind întemeiate solicitările reclamantului privind aplicarea dispozițiilor Ordinului ANAF nr. 1786/28.04.2010 la calculul accesoriilor, nefiind realizată o analiză a incidenței în speță a dispozițiilor acestui act cu caracter normativ;

IV. În considerentele deciziei au fost tranșate în mod definitiv argumentele relative la îndeplinirea cerințelor prevăzute în cuprinsul art. 43 din Codul de procedură fiscală, privind calitatea domnului X de persoană impozabilă în sensul Codului fiscal pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 01.01.2006 - 16.05.2011, dar și cu privire la modul de calcul al TVA, în sensul că Tribunalul a reținut în mod eronat nu s-a făcut aplicarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28.11.2006 privind sistemul comun de TVA; Curtea a reținut că în condițiile în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA, urmează ca taxa să fie calculată la o bază impozabilă stabilită cu luarea în considerare a prețului vânzării ca incluzând deja TVA.

- în dispozitivul Sentinței civile nr. .. pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. ..*, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. .. pronunțată de Curtea de Apel București, instanța a dispus emiterea unei noi decizii de impunere după reverificarea TVA pe aceeași perioadă, ținând cont de considerentele acestei sentințe.

Pentru punerea în aplicare a Sentinței civile nr. .., rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. .. pronunțată de Curtea de Apel București, organele de inspecție fiscală din cadrul AS..FP au procedat la refacerea inspecției fiscale parțiale privind TVA aferentă perioadei 01.01.2006-16.05.2011.

Prin RIF-ul din 29.09.2007 s-a consemnat ca inspecția fiscală s-a efectuat în perioada 09.08.2017-29.09.2017 și a cuprins perioada **01.01.2006 - 16.05.2011**. Aceeași perioadă a mai fost verificată anterior, dar decizia de impunere emisă în baza RIF nr. .. a fost anulată în baza sentinței civile nr. .., pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. ..* definitivă prin Decizia civilă nr. .., pronunțată de Curtea de Apel București prin care **s-a dispus emiterea unei noi decizii de impunere după reverificarea TVA pentru aceeași perioadă**.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală nr. MBS6_AIF-.. organele de inspecție fiscală din cadrul AS..FP au reverificat perioada 01.01.2006-16.05.2011 din punctul de vedere al TVA și au stabilit TVA colectat în sumă de .. lei și TVA deductibilă în sumă de ..lei din care s-a stabilit TVA de plată în sumă de .. lei, care s-a diminuat cu TVA de plată declarat de contribuabil în sumă de ..lei, fapt pentru care rezultă TVA stabilită suplimentar în sumă de .. lei.

În baza raportului a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6_AIF-.. prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de ..lei, având în vedere următoarele:

1. TVA colectată în sumă de .. lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite la baza de calcul constituită din încasările obținute, provenit din :

- TVA în sumă de .. lei aferent vânzării imobilului în suprafață de 194 mp situat în orașul .., județul ..și cota indiviză de 1/12 din terenul intravilan, valoarea contractului .. fiind de .. lei (baza impozabilă în sumă de .. lei și TVA în sumă de .. lei);

- TVA în sumă de .. lei aferent vânzării imobilului în suprafață de 196 mp situat în orașul .., valoarea contractului fiind în sumă de .. lei (baza impozabilă în sumă de .. lei și TVA în sumă de .. lei).

Față de TVA colectată declarată de contribuabil în sumă de .. lei, rezultă **TVA colectată stabilită suplimentar în sumă de... lei**.

2. TVA deductibil în sumă de .. lei, pentru perioada 01.04.2010 - 16.05.2011, conform considerentelor Sentinței civile nr. .. pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. ..*, rămasă definitivă prin Decizia civilă nr. .. pronunțată de Curtea de Apel București,

Prin contestația formulată contribuabilul invocă prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale prin inspecție fiscală, înainte de data de 29.09.2017, iar pe fond susține că înregistrarea ca plătitor de TVA nu poate fi efectuată înainte de data când s-a înregistrat ca persoană fizică plătitoare de TVA, nu se aplică caracterul de continuitate întrucât nu a realizat decât o singură tranzacție pe an (o singură tranzacție în 2008 și una în 2009), anterior datei de 31.12.2009 codul fiscal nu prevedea clar tranzacțiile supuse TVA, codul fiscal nu definește patrimoniul personal și nu are o prevedere specială de încadrare în caz de definire eronată a acestui patrimoniu personal.

În drept, în privința exigibilității TVA potrivit prevederilor art.134 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

"Art. 134. - (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. "

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu anul 2008:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, **până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**”.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003, art. 156¹ alin. (2) în vigoare în anii 2008 și 2009, perioada fiscală este trimestrul calendaristic:

“(2) Prin derogare de la alin. (1), **perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.**”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că domnul X invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura TVA pe anul 2008 și 2009, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

Potrivit dispozițiilor art. 347 alin. 1 și alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Conform acestor dispoziții, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se calculează după normele legale în vigoare la data când s-a născut dreptul organului fiscal la acțiune, astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Potrivit art. 21, art. 22, art. 23, art. 91, art. 93 și art. 110 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul **creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:**

a) **dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat**, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), **denumite creanțe fiscale principale;**

b) **dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere**, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) **obligația de a declara** bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, **impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“Art. 23. – (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”.*

“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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

“Art. 93. - **Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală”.**

“Art. 110. – (2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) **Titlul ce creanța este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală**, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere;
- b) declarația fiscală;
- c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;
- d) declarația vamală;
- e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;
- f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;
- g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;
- h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească”.

Din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

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 creanță 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, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În cazul taxei pe valoarea adăugată 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 contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA.

În speță se reține că, în ceea ce privește pentru TVA aferentă lunii octombrie 2008, în suma de ... lei, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2009, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de **01.01.2010**. TVA colectată datorată în sumă de .. lei a fost declarată de însăși contribuabil prin decontul de TVA aferent trimestrului II 2010, nefiind stabilite diferențe în urma inspecției fiscale.

În ceea ce privește TVA în sumă de .. lei, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. MBS6_AIF-.. la pagina .., obligația declarativă intervine la data de 25.01.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

Totodată se reține că termenul de prescripție se suspendă/întrerupe așa cum prevede Codul de procedură fiscală în vigoare la data la care intervine suspendarea/întreruperea.

Legea prevede diverse **cazuri de intervenție a suspendării sau încetării curgerii prescripției** ce au influență în stabilirea datei la care intervine prescripția.

În ceea ce privește cauzele de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1754/17.12.2008, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizează:

“Întreruperea si/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.

Astfel potrivit prevederilor alin. (1) al art. 92 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) **Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”**

Potrivit art. 16 și art.17 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 16. - Prescripția se întrerupe:

a) prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută 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 arbitrare, chiar dacă cererea a fost introdusă la o instanță judecătorească, ori la un organ de arbitraj, necompetent;

c) printr-un act începător de executare.

Prescripția nu este întreruptă, dacă s-a pronunțat încetarea procesului, dacă cererea de chemare în judecată 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”.

Potrivit dreptului comun în materia prescripției extinctive, respectiv Codul civil al României, în vigoare începând cu 01.10.2011, respectiv art. 2537, pct.2, aplicabil în perioada de referință:

”Art. 2.537. - **Prescripția se întrerupe:**

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;

2. **prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau de arbitrare, 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;**”

Potrivit dispozițiilor legale mai sus arătate, efectele suspendării cursului prescripției constau în neluarea în calculul prescripției a perioadei în care a fost suspendată, urmând ca după încetarea suspendării, prescripția să își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare, iar întreruperea șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit împrejurarea care a întrerupt-o, cu consecința curgerii unei noi prescripții.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale mai sus prezentate, nu se poate reține invocarea prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale, pentru următoarele considerente:

- pentru TVA în sumă de.. lei, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr. MBS6_AIF-..., prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale a început să curgă la data de **01.01.2011** și s-ar fi împlinit la data de **31.12.2015**, **în situația în care nu ar fi intervenit suspendarea/întreruperea termenului de prescripție;**

- împotriva deciziei de impunere nr. .. contribuabilul a formulat contestație administrativă respinsă în totalitate prin decizia nr. . emisă de D.G.R.F.P.B., împotriva căreia contribuabilul a formulat acțiune în contencios administrativ la data de 16.05.2012 așa cum rezultă din Sentința civilă nr. .. pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. .. - pagina 2, cursul prescripției fiind **întrerupt** la data introducerii acțiunii în instanță, începând un nou termen de prescripție care **se sfârșește la data de 31.12.2017**. Se reține că întreruperea cursului prescripției determină curgerea unui nou curs al prescripției de 5 ani care începe cu 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a formulat acțiunea.

Mai mult, organul de inspecție fiscală **avea obligația** de a pune în executare Sentința civilă nr. .., pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. ..* definitivă prin Decizia civilă nr. .., pronunțată de Curtea de Apel București prin care s-a dispus emiterea unei noi decizii de impunere după reverificarea TVA pentru aceeași perioadă, respectiv 01.01.2006 – 16.05.2011, potrivit dispozițiilor art. 24 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 care precizează:

”Art. 24. - (1) *Dacă în urma admiterii acțiunii autoritatea publică este obligată să încheie, să înlocuiască sau să modifice actul administrativ, să elibereze un alt înscris sau să efectueze anumite operațiuni administrative, executarea hotărârii definitive se face de bunăvoie în termenul prevăzut în cuprinsul acesteia, iar în lipsa unui astfel de termen, în termen de cel mult 30 de zile de la data rămânerii definitive a hotărârii.*”

De altfel, Decizia ce face obiectul prezentei cauze este de fapt o refacere a deciziei anulate prin Sentința civilă nr. .. pronunțată de Tribunalul București în dosarul nr. ..*, **hotărâre pentru care nu s-a pus problema prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili impozite și taxe.**

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate, se reține că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată excepția prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, invocată de contestatar.

Față de cele arătate rezultă că organul fiscal era pe deplin îndreptățit și obligat să efectueze reverificarea și să emită un nou act fiind în interiorul perioadei de prescripție deoarece instanța a dispus concomitent cu anularea actului și emiterea unei noi decizii după reverificarea TVA pentru aceeași perioadă.

Cu privire la celelalte aspecte de fond invocate în susținere de contestatar ce vizează faptul că *înregistrarea ca plătitor de TVA nu poate fi efectuată înainte de data când s-a înregistrat ca persoană fizică plătitoare de TVA, nu se aplică caracterul de continuitate întrucât nu a realizat decât o singură tranzacție pe an (o singură tranzacție în 2008 și una în 2009), anterior datei de 31.12.2009 codul fiscal nu prevedea clar tranzacțiile supuse TVA, codul fiscal nu definește patrimoniul personal și nu are o prevedere specială de încadrare în caz de definire eronată a acestui patrimoniu personal*, se reține faptul că în esență prin Decizia civilă nr. .. pronunțată de Curtea de Apel București a fost casată în parte Sentința civilă .., unele aspecte rămânând câștigate cauzei, pe motiv că hotărârea nu a fost suficient motivată pentru faptul că nu rezultă cu claritate unele elemente de fapt și de drept, dosarul fiind restituit Tribunalului București și înregistrat sub nr. ..*.

În consecință, aceste aspecte nu pot fi reluate deoarece au făcut obiectul dosarelor din contencios administrativ nr. .. și nr. ..*, **stabilindu-se cu putere de lucru judecat calitatea de persoană impozabilă** a domnului X, se consideră înregistrat de organul fiscal din oficiu pe toată perioada efectuării tranzacțiilor în sensul art. 153 Cod fiscal și pct. 66 din HG nr.44/2004, **operațiunile privind tranzacțiile imobiliare realizate de contestator în perioada 2007 - 2009 îndeplinesc toate condițiile prevăzute de art.126 al.1 lit. a-d) Cod fiscal, fiind operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, (cu excepția contractului nr. ..), astfel că ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre.**

Prin urmare, **motivele invocate** de domnul X prin contestația formulată, **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației**, acesta datorând în urma recalculării TVA suplimentar de plată în sumă de .. lei, **astfel că va fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru această sumă.**

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 134 alin. (2), art. 156² alin. (1), art. 156¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 347 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 21, art. 22, art. 23, art. 91, art. 93 și art. 110 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 16 și art.17 din Decretul nr.167/1958 privitor la prescripția extinctivă, cu modificările și completările ulterioare, art. 2537 pct.2 din Codul civil al României, art. 24 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004

DECIDE:

Respinge contestația domnului **X** formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS6_AIF-.., emisă de Administrația Sector .. a Finanțelor Publice - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza raportului de inspecție fiscală nr. MBS6_AIF-.., pentru TVA stabilit suplimentar de plată în sumă de .. lei.

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