

DECIZIA nr.884

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la contestatia formulata de X.

Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si priveste suma reprezentand TVA stabilita suplimentar.

De asemenea, X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., prin care s-a stabilit TVA suplimentara .

Contestatia formulata impotriva Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscal contestate, prin retinerea acestora contribuabilului sub semnatura, dupa cum rezulta din adresele existente in copie la dosar si de data depunerii contestatiei inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de catre X.

I. Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., X contesta Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate din urmatoarele motive:

Contestatorul arata ca prin cerere a solicitat organului fiscal executarea hotararilor judecatoresti pronuntate de Tribunal si Curtea de Apel.

Ca raspuns la cerere AJFP -Serviciul Evidenta Platitori Persoane Fizice , prin adresa a comunicat faptul ca a operat in evidenta fiscala scaderi de obligatii fiscale si accesorii urmare executarii hotararilor judecatoresti si de asemenea, ca s-a procedat la anulara din evidenta fiscala a sumei reprezentand TVA de rambursat in scris in decontul de TVA depus in luna decembrie 2011.Pentru suma de.. lei a fost emisa Decizia de impunere.

Totodata, contribuabilul arata ca impotriva Deciziei de impunere a formulat contestatie care a fost solutionata de catre D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 1 , prin Decizia in sensul anularii actului administrativ fiscal contestat.

Urmare Deciziei de solutionare a contestatiei, organul fiscal a dispus efectuarea inspectiei fiscale pe perioada 01.12.2011-31.12.2011 care s-a finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de TVA.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au efectuat inspectie fiscala pe

perioada 01.01.2012-31.12.2012 care s-a finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de TVA si s-a respins dreptul de deducere a TVA.

Contestatorul sustine ca actele administrativ fiscale contestate sunt neintemeiate si nelegale din urmatoarele motive:

1) Organul fiscal a nesocotit Decizia emisa de Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P. in conditiile in care potrivit legii, decizia de solutionare a contestatiei si considerentele acesteia sunt obligatorii pentru organul fiscal iar in actele administrativ fiscale contestate , organul fiscal nu face nicio referire la acestea.

Sustine ca , asa cum a aratat si organul de solutionare a contestatiei, in temeiul pct.62 alin.(5) din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea art.152 din Codul fiscal , este indreptatit sa-si exercite dreptul de deducere pentru bunurile si serviciile care au concurat la realizarea operatiunilor impozabile, printr-un decont ulterior.

X sustine ca a fost inregistrat din oficiu in scopuri de TVA iar pentru livrarea de bunuri imobile organul fiscal a calculat TVA si accesorii astfel ca este indreptatit sa-si exercite si dreptul de deducere al TVA indiferent daca a facut obiectul unei inspectii fiscale;Considera ca Decizia de impunere a fost emisa cu incalcarea dispozitiilor legale.

2).Cu privire la Decizia , contestatorul sustine ca aceasta a fost emisa cu incalcarea dispozitiilor legale privind termenul de prescriptie.

Contestatorul sustine ca in Raportul de inspectie fiscala se arata ca obligatiile fiscale si perioadele care fac obiectul inspectiei fiscale sunt "TVA pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 dar in realitate organul fiscal a verificat perioada 01.01.2006-30.06.2010.Pentru aceasta perioada dreptul de a efectua control fiscal si a stabili obligatii fiscale este prescis.

Invoca in sustinere prevederile art.51 alin.(2) din Codul de procedura fiscala potrivit caruia in situatia anularii unui act administrativ fiscal , emiterea unui alt act administrativ fiscal nu mai este posibila daca s-a implinit termenul de prescriptie prevazut de lege.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina X, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la TVA contestata, rezulta ca persoana impozabila X depune un decont retroactiv de TVA pentru luna decembrie 2011 care a fost inregistrat la organul fiscal teritorial; suma declarata in decontul de TVA, la randul 28 "regularizari taxa dedusa", este TVA... aferenta perioadei 01.01.2008-31.12.2011.

In Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca, persoana impozabila X a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale, pe perioada 01.01.2008-31.12.2011, care s-a finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala inregistrat la D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala.

Prin Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila X nu si-a exercitat dreptul de deducere, nu a depus deconturi de TVA pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011 si nici nu a solicitat in acest sens inregistrarea in scopuri de TVA

Totodata, organele de inspectie fiscala au instiintat contribuabilul, prin avizul de inspectie fiscala, ca dupa inceperea inspectie fiscale nu se mai pot depune declaratii rectificative de impozite , taxe , contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat, aferente perioadei supuse inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011 ce a facut obiectul Raportului de inspectie fiscala , contribuabilul nu putea depune decont de TVA pe luna decembrie 2011, dupa anulara rezervei verificarii ulterioare; in speta rezerva verificarii ulterioare a fost anulata urmare inspectie fiscale partiale motiv pentru care prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, au stabilit in sarcina X, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Totodata, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P au stabilit in sarcina X, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA, aferenta perioadei 01.01.2012-31.12.2012.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezulta:

Din analiza documentelor detinute de organul de inspectie fiscala precum si cele prezentate de contribuabil organele de inspectie fiscala au constatat ca persoanele fizice X si sotia au desfasurat activitate economica constand in exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in baza autorizatiei de construire emisa de Primaria , persoanele fizice in cauza au edificat un bloc de locuinte (8 apartamente, 4 garaje si 2 boxe depozitare) conform actului de dezmembrare autentificat notarial.

De asemenea, in baza autorizatiei de construire emisa de Primaria , persoanele fizice in cauza au edificat doua imobile cu 11 apartamente conform actului de dezmembrare autentificat notarial.

Apartamentele edificate au fost ulterior instrainate prin vanzare iar in stoc la data inspectiei fiscale se afla un singur apartament.

Organele de inspectie fiscala urmare analizei efectuate au constatat ca din totalul de 18 apartamente instrainate, un numar de 7 apartamente au fost vandute in regim de scutire iar persoana impozabila nu poate deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevazuta de art.148, art.149 din Codul fiscal.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca, pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, persoana impozabila a efectuat o livrare constand in instrainarea unui apartament dobandit prin construire in anul 2009, conform Contractului de vanzare cumparare; apartamentul in cauza a fost vandut in regim de scutire deoarece a fost vandut dupa data de 31.12.2009 , data pana la care a fost considerata constructie noua conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) pct.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, care a vizat perioada 01.01.2008-31.12.2011, s-a colectat suplimentar TVA.

Cu privire la TVA deductibila, in timpul controlului, persoana impozabila X a prezentat urmatoarele documente:

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006 cu TVA in suma de... lei (anexa nr.7);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007 cu TVA in suma de ... lei (anexa nr.8);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008 cu TVA in suma de ... lei (anexa nr.9);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009 cu TVA in suma

de... lei (anexa nr.10);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 cu TVA in suma de.. lei (anexa nr.11);

-registru bunurilor de capital (anexa nr.12) in care a evidentiat TVA dedusa aferenta materialelor de constructii si manopera, suma care a fost repartizata pentru toate apartamentele instrainate atat cele livrate in regim de taxare cat si cele livrate in regim de scutire.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila nu a efectuat ajustarea TVA pentru apartamentele in regim special de scutire.

Urmare verificarii documentelor prezentate de contribuabil (jurnale de cumparari, facturi de achizitii materiale/servicii, registrul bunurilor de capital, contracte de prestari servicii) organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA(anexa nr.13) este aferenta achizitiilor realizate in perioada 01.01.2006-30.06.2010 si se compune din:

-TVA aferenta achizitiilor de materiale care conform facturilor prezentate de contribuabil acestea sunt emise pe numele X si "PF", alte persoane decat persoana verificata;

- TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii si manopera facturate de Societatea S, Societatea N precum si contractele privind racordarea la sistemul de distributie a gazelor naturale.

Organele de inspectie fiscala, urmare analizarii documentelor prezentate de contribuabil , au respins la deductibilitate TVA, care se compune din:

-taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor materiale de constructii si instalatii (ciment, faianta, coturi,var, tabla, profile etc...), achizitionate de la diversi furnizori in conditiile in care persoana impozabila nu a prezentat situatii/devize de lucrari in vederea justificarii incorporarii materialelor in imobilul in cauza, respectiv justificarea taxei pe valoarea adaugata deduse in perioada 01.03.2006-30.06.2010 in scopul realizarii de operatiuni taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

-taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor materiale de constructii, instalatii si manopera efectuate in anul 2006 ;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in jurnalul de cumparari intocmit pentru anul fiscal 2006 persoana impozabila inregistreaza sapte facturi si TVA aferenta emise de Societatea N, in situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere; persoana impozabila nu poate sa-si exercite dreptul de deducere intrucat anul 2006 se afla in cadrul termenului de prescriptie, in speta fiind incalcate prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.48 alin.(2) din HG nr.44.2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art. 91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

-taxa pe valoarea adaugata aferenta bazei impozabile, dedusa eronat de catre contribuabil din registrul bunurilor de capital;

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca X, in timpul controlului, a prezentat registrul bunurilor de capital (anexa nr.12) in care a evidentiat si repartizat TVA deductibila aferenta materialelor de constructii si manoperei pentru cele 18 apartamente livrate atat in regim de scutire cat si regim de taxare, fara a face ajustarea TVA pentru apartamentele vandute in regim de scutire.

Urmare analizarii documentelor prezentate de contribuabil (jurnale de cumparari, facturi de achizitii materiale /servicii, registrul bunurilor de capital, contracte de prestari servicii) s-a constatat ca registrul bunurilor de capital nu a fost intocmit potrivit prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct 54, alin.11 si alin.12 din HG

nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Codului fiscal , respectiv contribuabilul nu a evidentiat coloana reprezentand TVA deductibila aferenta fiecarui bun de capital si a inregistrat la rubrica TVA dedusa , suma pentru apartamentele care au fost vandute in regim de scutire.

Organele de inspectie fiscala au recalculat TVA cuvenita a fi dedusa de catre contribuabil , tinand cont de operatiunile taxabile efectuate de contribuabil in conformitate cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au recalculat TVA dedusa de contribuabil pentru apartamentele care au fost vandute in regim de scutire si au stabilit ca persoana impozabila X a dedus in mod eronat TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate apartamentelor vandute in regim de scutire.

Astfel, organele de inspectie fiscala urmare verificarii efectuate au stabilit ca, din TVA inregistrata in jurnalele de cumparari si facturi de achizitie, contribuabilul are dreptul la deducerea TVA; pentru TVA contribuabilul nu are drept de deducere conform constatarilor mai sus prezentate.

III. Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

1) In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere, contestata de catre X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca contribuabilul X are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor din perioada 01.01.2006-31.12.2010 prin efectuarea regularizarii taxei in luna decembrie 2011 prin decont de TVA, inregistrat la organul fiscal teritorial, in conditiile in care perioada 01.12.2011-31.12.2011 fusese deja verificata printr-o inspectie fiscala anterioara cu privire la dreptul de deducere a TVA.**

In fapt, prin Decontul de TVA din luna decembrie 2011, inregistrat la organul fiscal teritorial, X declara la randul 28 "regularizari taxa dedusa", TVA cu baza de impozitare, aferenta perioadei 01.01.2008-31.12.2011.

Urmare reverificarii perioadei 01.12.2011-31.12.2011, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala Persoane Fizice , prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, au stabilit in sarcina X, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA pe motiv ca, perioada 01.01.2008-31.12.2011 a facut obiectul inspectiei fiscale finalizata prin Raportul de inspectie fiscala in baza careia s-a emis Decizia de impunere iar contribuabilul nu putea depune decont de TVA pe luna decembrie 2011, dupa anulara rezervei verificarii ulterioare, rezerva verificarii ulterioare pe aceasta perioada fiind anulata urmare inspectiei fiscale partiale.

In contestatia formulata contestatorul sustine ca organul fiscal a nesocotit Decizia emisa de Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P. in conditiile in care potrivit legii, decizia de solutionare a contestatiei si considerentele acesteia sunt obligatorii pentru organul fiscal iar in actele administrativ fiscale contestate , organul fiscal nu face nicio referire la acestea;asa cum a aratat si organul de solutionare a contestatiei, in temeiul pct.62 alin.(5) din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea art.152 din Codul fiscal , este indreptatit sa-si exercite dreptul de deducere pentru bunurile si serviciile care au concurat la realizarea operatiunilor impozabile, printr-un decont ulterior.

În drept, pe perioada verificată sunt aplicabile prevederile art.105 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.[...]"

(5) Inspekția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării."

iar la art.105¹ din același act normativ se prevede:

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

(2) Prin revalidare se înțelege inspekția 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 inspekție, de natură să modifice rezultatele inspekției fiscale anterioare.

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

În speta fiind vorba de dreptul de deducere a TVA aferentă unei perioade verificate, sunt aplicabile și prevederile art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare pe perioada verificată, potrivit căruia:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

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

La pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicare art.147¹ din Cod, se prevede:

"(1) Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspekției fiscale."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca Codul de procedura fiscala reglementeaza un principiu de baza din activitatea organelor de inspectie fiscala si anume principiul unicitatii inspectiei fiscale din perspectiva dreptului contribuabililor la securitate fiscala si potrivit caruia inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, sau taxa pentru fiecare perioada supusa verificarii.

Din acest motiv legiuitorul a prevazut expres posibilitatea reverificarii unei perioade deja controlate numai pe cale de exceptie, posibilitate care apartine exclusiv conducatorului inspectiei fiscale si care nu poate fi valorificata decat in situatia justificarii indeplinirii conditiilor legale de reluare a inspectiei fiscale, prevazute la art.105¹ din Codul de procedura fiscala, respectiv aparitia unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor, care influenteaza rezultatele acestora.

Prin data suplimentare, legiuitorul a prevazut existenta unor informatii, documente sau alte inscripții obtinute ca urmare unor controale incrucisate, inopinate ori comunicate organului fiscal de catre organele de urmarire penala sau de alte autoritati publice ori obtinute in orice mod de organele de inspectie fiscala.

Cu privire la dreptul de deducere a TVA exercitat prin decontul de taxa, legiuitorul a prevazut ca orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate pe o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care in aceeasi perioada a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere conform prevederilor art.145-147 din Cod.

In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art.146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Prin Decizia de solutionare a contestatiei emisa urmare contestatiei formulata de catre X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale intocmita de A.J.F.P.-Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Fizice, organul de solutionare a contestatiei din cadrul D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 1 a anulat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale, emisa pentru X pentru TVA, urmand ca organul fiscal competent sa emita un nou act administrativ fiscal dupa parcurgerea procedurilor fiscale necesare in vederea stabilirii corecte, pe baza de constatari complete a starii de fapt fiscale.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca organul de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala Persoane Fizice a emis Decizia de reverificare comunicata prin remiterea acesteia sub semnatura contribuabilului, prin care in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se dispune reverificarea taxei pe valoarea adaugata pe perioada 01.12.2011-31.12.2011 pe motivul aparitiei unor date suplimentare necunoscute organului de inspectie fiscala care influenteaza rezultatele acesteia, respectiv:

- adresa transmisa de Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Fizice prin care informeaza organul de inspectie fiscala ca X a depus un decont de TVA pentru luna decembrie 2011 la organul fiscal teritorial cu suma negativa a taxei, decontul fiind aferent unei luni din perioada supusa unei inspectii fiscale respectiv 01.01.2007-31.12.2011 ce a facut obiectul raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere;
- decizia emisa de Serviciul Solutionare Contestatii prin care s-a dispus anularea

Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale intocmita de A.J.F.P.-Serviciul Evidenta pe Platitori Persoane Fizice pentru TVA ,urmand sa se emita un nou act administrativ fiscal dupa parcurgerea procedurilor fiscale necesare in vederea stabilirii corecte, pe baza de constatari complete a starii de fapt;

-documentele prezentate de catre contribuabil in timpul controlului tematic inopinat inceput in baza ordinului de serviciu;

Urmare reverificarii perioadei 01.12.2011-31.12.2011 cu privire la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice in baza Raportului de inspectie fiscala prin care au stabilit in sarcina contribuabilului X, obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila X a depus un decont retroactiv de TVA pentru luna decembrie 2011 care a fost inregistrat la organul fiscal teritorial, singura suma declarata in decontul de TVA la randul 28 "regularizari taxa dedusa" fiind TVA.. cu baza de impozitare in valoare de 1...

Dupa cum arata si organele de inspectie fiscala in In Raportul de inspectie fiscala se retine ca X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii din perioada 2006-2011 destinate edificarii apartamentelor care au facut obiectul vanzarii, prin efectuarea regularizarii taxei in luna decembrie 2011 prin decont de TVA; se retine ca perioada 01.01.2007-31.12.2011 a fost deja supusa inspectiei fiscale prin Raportului de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere prin care s-au stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere.

In Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a verificat perioada 01.01.2007-31.12.2011, se specifica faptul ca persoana impozabila nu a prezentat evidenta contabila si fiscala in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata , respectiv nu a prezentat jurnale pentru vanzari si pentru cumparari si nu a depus deconturile de taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.10.2008-30.06.2012 cu toate ca incepand cu data de 01.10.2011 contribuabilul X a fost inregistrat din oficiu in scopuri de TVA.

Cu privire la TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate edificarii apartamentelor ce au facut obiectul tranzactiilor imobiliare , in Raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca persoana impozabila nu depune deconturile de TVA din perioada verificata, respectiv nu isi exercita dreptul de deducere prin decont motiv pentru care acesta nu beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere a taxei in conformitate cu prevederile art.145 alin.(4) , art.146 alin.(1) , art.147¹art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.45, pct.53 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca persoana impozabila nu a prezentat documente justificative de exercitare a dreptului de deducere iar acesta declara "la alte aspecte" din declaratia data sub semnatura privata ca:"solicite suspendarea inspectiei deoarece nu am reusit sa aduc toate documentele si sunt nevoit sa rezolv probleme personale si familiale".Persoana impozabila declara ca poate prezenta doar autorizatiile de construire, celelalte documente nefiind gasite.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca persoana impozabila a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, inasa cu privire la TVA deductibila aferenta achizitiilor destinate edificarii apartamentelor ce au facut obiectul tranzactiilor asupra carora s-a colectat suplimentar TVA, nu prezinta niciun argument.

De asemenea, se retine ca impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de solutionare a contestatiei , persoana impozabila a

formulat contestație în temeiul prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ, care a făcut obiectul dosarului, soluționată prin Sentința de Tribunal, care a rămas definitivă prin Decizia pronunțată de Curtea de Apel în același dosar.

Cu privire la TVA deductibilă, în Decizia pronunțată de Curtea de Apel, se specifică:

"În speța, astfel cum în mod corect a reținut și prima instanță, din decontul de TVA din luna decembrie 2011 de care se prevalează reclamantul, rezultă că acesta nu a solicitat rambursarea de TVA astfel că în cauză nu se impune recalcularea obligației fiscale.

În plus se reține că reclamantul nu și-a exercitat acest drept în fața organului fiscal, respectiv nu a invocat în procedura administrativă motive de diminuare a obligației fiscale prin aplicarea TVA deductibilă ci direct în instanță prin solicitarea de completare a expertizei contabile efectuată la fond în vederea recalculării obligațiilor fiscale și în raport de dreptul de deducere aferent materialelor și serviciilor achiziționate care au condus la realizarea operațiunilor impozabile.

Relevante în speța sunt și prevederile art. ind.1 alin.(1) și (2) Cod fiscal-Dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA -potrivit căruia orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153 are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru perioada fiscală, valoarea totală a taxei pentru care în aceeași perioadă a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere conform art.145-147.[...]

Ca atare, Curtea reține că nu se mai poate discuta în prezentul litigiu despre exercitarea dreptului de deducere din moment ce reclamantul nu a urmat procedura prealabilă de rambursare a TVA-ului deductibil, ci a solicitat această sumă direct în instanță, fără a exista o decizie a organului fiscal în acest sens și cu atât mai mult cu cât în decontul de taxă nu a solicitat rambursarea de TVA."

Se reține că ulterior controlului, persoana impozabilă X depune un decont de TVA pentru luna decembrie 2011 care a fost înregistrat la organul fiscal teritorial prin care înscrie la rândul 28 "regularizări taxă dedusă" TVA ...cu baza de impozitare ...

Prin regularizarea TVA deductibilă aferentă perioadei 2006-2011, prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011, contribuabilul a încălcat principiul unicității inspecției fiscale consacrat de art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare menținut prin art.118 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

După cum am arătat și mai sus în timpul inspecției fiscale efectuate pe perioada 01.01.2007-31.12.2011, contribuabilul nu a prezentat documente justificative de exercitare a dreptului de deducere iar prin răspunsul dat la nota explicativă a organelor de inspecție fiscală solicită suspendarea inspecției deoarece nu a reușit să aducă toate documentele; depune autorizațiile de construire iar cu privire la celelalte documente precizează că nu le-a găsit.

Din prevederile legale mai sus enunțate și după cum se arată și în hotărârea dată de Curtea de Apel, persoana impozabilă X poate să-și exercite dreptul de deducere al taxei prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite condițiile și formalități prevăzute de art.145-147 din Codul fiscal sau printr-un decont ulterior, în cadrul termenului de prescripție.

La art.84 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii decontului de TVA se prevede:

"(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent.[...]

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau

corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal."

iar la art.90 din același act normativ, se prevede:

"(1) Cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare.

(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

(4) În situația în care contribuabilul corectează declarațiile fiscale în condițiile art. 84 alin. (4), se redeschide rezerva verificării ulterioare."

Având în vedere că, persoana impozabilă X a fost deja supusă verificării fiscale cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă perioadei 01.01.2007-31.11.2011 iar aceasta a efectuat regularizarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor de bunuri și servicii destinate edificării apartamentelor care au făcut obiectul tranzacțiilor imobiliare pentru care s-a colectat TVA prin Decizia de impunere, prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că X nu putea depune decont de TVA pe luna decembrie 2011 deoarece potrivit prevederilor legale decontul de TVA nu poate fi depus sau corectat după anularea rezervei verificării ulterioare iar în speta rezerva verificării ulterioare a fost anulată ca urmare a inspecției fiscale efectuate pe această perioadă.

În consecință, se reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară aferentă bazei impozabile suplimentare prin Decizia de impunere, în condițiile în care s-a constatat că regularizarea taxei deductibile s-a efectuat pe o perioadă supusă deja inspecției fiscale.

Argumentul contestatorului potrivit căruia organul de inspecție fiscală ar fi nesocotit Decizia emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice-Serviciul Soluționare Contestatii, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care organul de soluționare a contestației a specificat în mod clar în dispozitivul Deciziei, că se va emite un nou act administrativ fiscal după parcurgerea procedurilor fiscale necesare în vederea stabilirii corecte, pe baza de constatări complete a stării de fapt.

În considerentele Deciziei, organul de soluționare a contestației specifică faptul că "petentul pe de o parte era în drept să ajusteze în favoarea sa taxa pe valoarea adăugată deductibilă în condițiile prevăzute la norma mai sus enunțată de la pct.62 alin.(5) din H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cu declararea influențelor aferente în primul decont de taxă depus după înregistrarea sa în scopuri de TVA sau, după caz, printr-un decont ulterior și, pe de altă parte, avea și obligația să ajusteze în favoarea statului taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, a serviciilor neconsumate și a bunurilor de capital (în funcție de natura activelor pentru care dreptul de deducere a TVA aferentă a fost exercitat) aflate în stoc la data deregistrării sale în scopuri de taxă, înregistrarea sa în scopuri de TVA fiind anulată, așa cum s-a menționat anterior, pe data de 01.08.2012, prin aplicarea în speta a prevederilor art.153 alin.(9) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a nedepunerii niciunui decont de TVA pe perioada semestrului calendaristic ianuarie- iunie 2012."

După cum s-a arătat și mai sus, prin Decizia de impunere, nu s-a analizat dreptul

de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in decontul de TVA din luna decembrie 2011, in raport de prevederile art.145-147 respectiv art.148, art.149 din Codul fiscal precum si prevederile pct.62 alin.(5) din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care s-a constatat ca decontul de TVA a fost depus pe o perioada deja verificata iar potrivit prevederilor legale enuntate declaratiile fiscale nu pot fi depuse si nu pot fi corectate dupa anulara rezervei verificarii ulterioare iar in speta rezerva verificarii ulterioare a fost anulata ca urmare inspectie fiscala efectuata pe perioada 01.01.2007-31.12.2011.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre X , cu privire la TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

2.In ceea ce priveste contestatia formulata de catre X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca actul administrativ fiscal a fost emis cu incalcarea dispozitiilor legale privind termenul de prescriptie.**

In fapt, in baza avizului de inspectie fiscala, contribuabilul X a fost informat ca va face obiectul unei inspectii fiscale/ extinderi a inspectiei fiscale, avand ca obiective:

-verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala, a corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor in legatura cu stabilirea bazelor de impozitare si a obligatiilor fiscale principale privind taxa pe valoarea adaugata pe perioada 01.01.2012-31.12.2012;

-verificarea respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile;

-verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, daca prezinta interes pentru aplicarea legislatiei fiscale si contabile.

Avizul de inspectie fiscala a fost comunicat prin remiterea acestuia sus semnatura, contribuabilului, dupa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei. Inspectia fiscala partiala a inceput in data de 29.12.2017, data fiind consemnata in procesul verbal inregistrat la A.J.F.P.-Inspectie fiscala , deoarece contribuabilul nu detine registru unic de control.

Urmare inspectiei fiscale efectuate s-a intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectie fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale, prin care s-a stabilit, pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, in sarcina contribuabilului X, TVA de restituit.

In contestatia formulata, contestatorul sustine ca Decizia de impunere a fost emisa

cu incalcarea dispozitiilor legale privind termenul de prescriptie; in Raportul de inspectie fiscala se arata ca obligatiile fiscale si perioadele care fac obiectul inspectiei fiscale sunt TVA pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012, dar in realitate asa cum rezulta din continutul acestuia, organul fiscal a verificat perioada 01.01.2006-30.06.2010.

Contestatorul invoca dispozitiile art.51 alin.(2) din Codul de procedura fiscala si sustine ca in situatia anularii unui act administrativ fiscal emiterea unui alt act nu mai este posibila daca s-a implinit termenul de prescriptie prevazut de lege.

Cu privire la prescriptia extinctiva, in speta sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(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.”

coroborat cu dispozitiile art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

“(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.”

La art.23 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

Iar la art.22 din acelasi act normativ se prevede:

“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.”

Din dispozitiile legale mai sus citate, se retine ca prevederile legale care

reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative , acestea limitand perioada de timp in care se poate valorifica un drept.

Prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator momentului in care s-a constituit baza de impunere a obligatiei fiscale , moment care determina si nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina si pretinde plata obligatiei fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematica a art.22 si art.23 din Codul de procedura fiscala, mai sus citate , rezulta ca momentul constituirii bazei de impunere este momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila si obligatia fiscala aferenta (pentru obligatiile fiscale stabilite prin autoimpunere) deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul sa verifice obligatiile fiscale stabilite de contribuabil insusi prin declaratie, sa stabileasca diferente si sa le perceapa. Numai din momentul expirarii termenului de depunere a declaratiei organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscala pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, de verificare a *“legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili , respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere , stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”*

In concret, in ceea ce priveste TVA in speta sunt aplicabile si prevederile art.134 si art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134

“(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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

-art.156^1

“(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile 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 și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.”

-art.156^2

“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.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de creanta fiscala se

naste la momentul prevazut de lege pentru depunerea declaratiei de impunere, in speta a decontului de TVA .Se retine ca decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent perioadei fiscale se depune pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva, perioada fiscala fiind luna calendaristica si prin exceptie trimestrul calendaristic.

In speta sunt aplicabile si prevederile art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"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."

Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicata,in vigoare incepand cu data de 01.10.2011, in materia prescripției extinctive , prevede:

-art.2537

"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;"

iar la art.2541 din același act normativ se prevede:

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

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

(3) Dacă întreruperea prescripției a avut loc prin recunoașterea dreptului de către cel în folosul căruia curgea, va începe să curgă o nouă prescripție de același fel.

(4) În cazul în care prescripția a fost întreruptă printr-o cerere de chemare în

judecatã ori de arbitrare, noua prescripție a dreptului de a obține executarea silitã nu va începe sã curgã cât timp hotãrãrea de admitere a acțiunii nu a rãmas definitivã."

Potrivit art.2544"Calculul prescripției"din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicata:

"Cursul prescripției se calculeazã potrivit regulilor stabilite în titlul III din prezenta carte, luându-se în considerare, dacã este cazul, și cazurile de suspendare sau de întrerupere prevãzute de lege."

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine ca, termenele de prescripție se intrerup sau se suspenda în cazurile și condițiile stabilite de lege pentru intreruperea sau suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune.

Potrivit prevederilor legale enunțate se retine ca poate interveni intreruperea termenului de prescripție la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia; la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat; 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; prin introducerea unei cereri de chemare în judecată.

De prevederile legale enunțate se retine ca intreruperea șterge prescripția începută înainte de a se ivi cauza de intrerupere, iar după intrerupere începe să curgă o nouă prescripție. În cazul în care prescripția a fost intreruptă printr-o cerere de chemare în judecată, noua prescripție a dreptului de a obține executarea silită nu va începe să curgă cât timp hotărârea de admitere a acțiunii nu a rămas definitivă.

Totodată, din prevederile legale enunțate se retine ca, cursul prescripției se calculează luându-se în considerare și cazurile de suspendare sau de intrerupere prevăzute de lege.

În cauza în speță, inspecție fiscală inițială, cu privire la TVA a fost efectuată pe perioada 01.01.2007-31.12.2011 și s-a finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală și emiterea Deciziei de impunere, în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, conform prevederilor art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal .

Din documentele existente la dosarul contestației rezulta că X nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la data depășirii plafonului de scutire prevăzut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prin urmare nu a depus deconturi de TVA pe perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2007-31.12.2011; persoana impozabilă a fost înregistrată în scopuri de TVA, din oficiu, începând cu data de 01.10.2011.

După cum s-a arătat și mai sus, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011, organele de inspecție fiscală au verificat și TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate edificării apartamentelor ce au făcut obiectul tranzacțiilor imobiliare. În Raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că persoana impozabilă nu depune deconturile de TVA din perioada verificată, respectiv nu își exercită dreptul de deducere prin decont motiv pentru care acesta nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei în conformitate cu prevederile art.145 alin.(4) , art.146 alin.(1) , art.147¹, art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și pct.45, pct.53 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că persoana

impozabila nu a prezentat documente justificative de executare a dreptului de deducere iar acesta declara "la alte aspecte" din declaratia data in data de 21.08.2012 sub semnatura privata ca solicita suspendarea inspectiei deoarece nu a reusit sa aduc toate documentele fiind nevoit sa rezolve probleme personale si familiale. Persoana impozabila declara in nota explicativa din data de 21.08.2012 ca poate prezenta doar autorizatiile de construire, celelalte documente nefiind gasite.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca persoana impozabila a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala care a fost solutionata prin Decizia de catre D.G.F.P., in sa cu privire la TVA deductibila aferenta achizitiilor destinate edificarii apartamentelor ce au facut obiectul tranzactiilor asupra carora s-a colectat suplimentar TVA, nu prezinta niciun argument.

Ulterior, persoana impozabila X depune un decont de TVA pentru luna decembrie 2011 care a fost inregistrat la organul fiscal teritorial prin care inscrie la randul 28 "regularizari taxa dedusa" TVA in valoare de.. cu baza de impozitare in valoare de...

Totodata se retine ca, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportul de inspectie fiscala si Deciziei de solutionare a contestatiei, contribuabilul a formulat actiune in instanta in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

Contestatia a facut obiectul dosarului, ce a fost solutionat de Tribunalul prin Sentinta , ramasa definitiva prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel in acelasi dosar.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, cu privire la TVA deductibila, in Decizia pronuntata de Curtea de Apel, se specifica:

"In speta, astfel cum in mod corect a retinut si prima instanta , din decontul de TVA din luna decembrie 2011 de care se prevaleaza reclamantul, rezulta ca acesta nu a solicitat rambursarea de TVA astfel ca in cauza nu se impune recalcularea obligatiei fiscale.

In plus se retine ca reclamantul nu si-a exercitat acest drept in fata organului fiscal, respectiv nu a invocat in procedura administrativa motive de diminuare a obligatiei fiscale prin aplicarea TVA deductibila ci direct in instanta prin solicitarea de completare a expertizei contabile efectuata la fond in vederea recalcularii obligatiilor fiscale si in raport de dreptul de deducere aferent materialelor si serviciilor achizitionate care au condus la realizarea operatiunilor impozabile.

Relevante in speta sunt si prevederile art.ind.1 alin.(1) si (2) Cod fiscal-Dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA -potrivit caruia orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art.153 are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectata, pentru perioada fiscala , valoarea totala a taxei pentru care in aceeasi perioada a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere conform art.145-147.[...]

Ca atare, Curtea retine ca nu se mai poate discuta in prezentul litigiu despre exercitarea dreptului de deducere din moment ce reclamantul nu a urmat procedura prealabila de rambursare a TVA-ului deductibil , ci a solicitat aceasta suma direct in instanta , fara a exista o decizie a organului fiscal in acest sens si cu atat mai mult cu cat in decontul de taxa nu a solicitat rambursarea de TVA."

Se retine ca prin Cererea de executare , inregistrata la A.J.F.P. contribuabilul a solicitat punerea in executare a Sentintei pronuntate de Tribunal, modificata prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel.

Urmare solutionarii cererii contribuabilului organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au efectuat scaderi de obligatii fiscale principale si accesorii si totodata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale au stabilit suplimentar TVA.

Impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor

evidentei fiscale ,X a formulat contestatie care a fost solutionata de D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 1, in sensul anularii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite in urma corectiilor evidentei fiscale, emisa pentru X pentru TVA , urmand ca organul fiscal competent sa emita un nou act administrativ fiscal dupa parcurgerea procedurilor fiscale necesare in vederea stabilirii corecte , pe baza de constatari complete a starii de fapt fiscale.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, inspectia fiscala s-a efectuat in baza avizului de inspectie fiscala, comunicat contribuabilului.

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca termenul de prescriptie se intrerupe la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia respectiv de la data la care contribuabilul corecteaza declaratia fiscala sau efectueaza un alt act voluntar de recunoastere a impozitului datorat iar in speta X a depus decontul de TVA pe luna decembrie 2011 , la organul fiscal teritorial in data de 25.10.2012.

De asemenea, se retine ca intreruperea sterge prescriptia inceputa inainte de a se ivi cauza de intrerupere, iar dupa intrerupere incepe sa curga o noua prescriptie iar cursul prescriptiei se calculeaza luandu-se in considerare si cazurile de suspendare sau de intrerupere prevazute de lege.

Avand in vedere ca decontul de TVA a fost depus la organul fiscal teritorial in data de 25.10.2012 iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala , se retine ca in speta termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscala a inceput sa curga de la data de 1 ianuarie 2013 si s-a implinit la data de 31 decembrie 2017.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale si data emiterii deciziei de impunere ca urmare efectuarii inspectiei fiscale.

Potrivit prevederilor art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

"(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare."

Dupa cum am aratat si mai sus inspectia fiscala a inceput in data de 29.12.2017, aceasta data fiind consemnata in procesul verbal inregistrat la A.J.F.P. , deoarece contribuabilul nu detine registrul unic de control; inspectia fiscala s-a finalizat in data de 31.01.2018 prin emiterea Deciziei de impunere.

Astfel, se retine ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale reprezentand TVA pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, nu era prescris prin raportare la data inceperii inspectiei fiscale, respectiv data de 29.12.2017, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

Mai mult, prin depunerea decontului de TVA pe luna decembrie 2011, prin care s-a efectuat regularizarea taxei depusa pe perioada 01.01.2006 -31.12.2011, in data de 25.10.2012, s-a intrerupt termenul de prescriptie si a inceput sa curga un nou termen de prescriptie de la data inregistrarii acestui decont la organul fiscal teritorial.

Luand in considerare prevederile legale invocate, referitoare la prescriptia extinctiva potrivit carora cursul prescriptiei se calculeaza luandu-se in considerare si cazurile de

suspendare sau de intrerupere a prescriptiei prevazute de lege, se retine ca, dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale reprezentand TVA pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, nu era prescris avand in vedere data inregistrarii decontului de TVA respectiv 25.10.2012, prin care s-a regularizat TVA aferenta perioadei 01.01.2006-31.12.2011.

In consecinta, motivele procedurale invocate de contestator potrivit carora Decizia de impunere s-a dat cu incalcarea dispozitiilor legale privind termenul de prescriptie vor fi respinse ca neintemeiate.

Pe fondul cauzei, in ceea ce priveste TVA de restituit stabilita de organele de inspectie fiscala, pe perioada 01.01.2012-31.12.2012, prin Decizia de impunere, contestata de **X**, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la TVA stabilita prin Decizia de impunere in conditiile in care contestatorul nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste TVA stabilita suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.**

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala, cu privire la TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate edificarii apartamentelor care au facut obiectul vanzarilor in perioada 01.01.2008-31.12.2011, rezulta ca persoana impozabila a prezentat urmatoarele documente:

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006 cu TVA in suma de.. lei (anexa nr.7);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007 cu TVA in suma de ...lei (anexa nr.8);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2008-31.12.2008 cu TVA in suma de.. lei (anexa nr.9);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009 cu TVA in suma de... lei (anexa nr.10);

-jurnal pentru cumparari pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010 cu TVA in suma de ..lei (anexa nr.11);

-registrul bunurilor de capital (anexa nr.12) in care a evidentiat TVA dedusa aferenta materialelor de constructii si manopera, suma care a fost repartizata pentru toate apartamentele instrainate atat cele livrate in regim de taxare cat si cele livrate in regim de scutire.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila nu a efectuat ajustarea TVA pentru apartamentele in regim special de scutire.

Urmare verificarii documentelor prezentate de contribuabil (jurnale de cumparari, facturi de achizitii materiale/servicii, registrul bunurilor de capital, contracte de prestari servicii) organele de inspectie fiscala au constatat ca TVA (anexa nr.13) este aferenta achizitiilor realizate in perioada 01.01.2006-30.06.2010 si se compune din:

-TVA aferenta achizitiilor de materiale care, conform facturilor prezentate de contribuabil acestea sunt emise pe numele X si "PF", alte persoane decat persoana verificata;

-TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii si manopera facturate de Societatea S , Societatea N precum si contractele privind racordarea la sistemul de distributie a gazelor naturale.

Se retine ca organele de inspectie fiscala, au respins la deductibilitate TVA, care se compune din:

-taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor materiale de constructii si instalatii (ciment, faianta, coturi,var, tabla, profile etc...), achizitionate de la diversi furnizori

in conditiile in care persoana impozabila nu a prezentat situatii/devize de lucrari in vederea justificarii incorporarii materialelor in imobilul in cauza, respectiv justificarea taxei pe valoarea adaugata deduse in perioada 01.03.2006-30.06.2010 in scopul realizarii de operatiuni taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

-taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor materiale de constructii, instalatii si manopera efectuate in anul 2006 ;

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in jurnalul de cumparari intocmit pentru anul fiscal 2006 persoana impozabila inregistreaza sapte facturi cu TVA, emise de Societatea N, in situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere; persoana impozabila nu poate sa-si exercite dreptul deducere pentru suma... intrucat anul 2016 se afla in cadrul termenului de prescriptie, in speta fiind incalcate prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.48 alin.(2) din HG nr.44.2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art. 91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

-taxa pe valoarea adaugata aferenta bazei impozabile.., dedusa eronat de catre contribuabil din registrul bunurilor de capital;

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca X, in timpul controlului, a prezentat registrul bunurilor de capital (anexa nr.12) in care a evidentiat si repartizat TVA deductibila aferenta materialelor de constructii si manopera pentru cele 18 apartamente livrate atat in regim de scutire cat si regim de taxare, fara a face ajustarea TVA pentru apartamentele vandute in regim de scutire.

Urmare analizei documentelor prezentate de contribuabil (jurnale de cumparari, facturi de achizitii materiale /servicii, registrul bunurilor de capital, contracte de prestari servicii) s-a constatat ca registrul bunurilor de capital nu a fost intocmit potrivit prevederilor art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct 54, alin.11 si alin.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Codului fiscal , respectiv contribuabilul nu a evidentiat coloana reprezentand TVA deductibila aferenta fiecarui bun de capital si a in scris eronat la rubrica TVA dedusa pentru apartamentele care au fost vandute in regim de scutire.

Organele de inspectie fiscala au recalculat TVA cuvenita a fi dedusa de catre contribuabil , tinand cont ca operatiunile taxabile efectuate de contribuabil in conformitate cu prevederile art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, au recalculat TVA dedusa de contribuabil pentru apartamentele care au fost vandute in regim de scutire si au stabilit ca persoana impozabila X a dedus in mod eronat TVA deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate apartamentelor vandute in regim de scutire.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca , din TVA in scrisa in jurnalele de cumparari si facturi de achizitie, contribuabilul are dreptul la deducerea TVA iar pentru TVA in valoare... s-a respins drept de deducere al taxei conform constatarilor mai sus prezentate.

Prin contestatia formulata , X solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere si implicit a Raportului de inspectie fiscala prin care s-a refuzat dreptul de deducere a TVA , in sa contestatorul nu prezinta in sustinerea cauzei motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste TVA respinsa la deductibilitate.

Astfel, in speta sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Dupa cum s-a aratat si mai sus ,prin contestatia formulata, contestatorul nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste TVA respinsa la deductibilitate, prin Decizia de impunere.

In conditiile in care contestatorul isi intemeiaza contestatia doar pe motivul ca Decizia de impunere s-a dat cu incalcarea dispozitiilor legale privind termenul de prescriptie iar contestatia pentru acest capat de cerere a fost respinsa ca neintemeiata, in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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."

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în*

afară de cazurile anume prevăzute de lege."

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

Se retine astfel ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la TVA respinsa la deductibilitate prin Decizia de impunere, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui acestuia cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat si aceasta suma stabilita suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de X cu privire la TVA respinsa la deductibilitate prin actul administrativ fiscal contestat si totodata cu privire la TVA stabilita prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale suplimentare in valoare de... reprezentand TVA.

2. .Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de catre X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la obligatiile fiscale ... reprezentand TVA.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii

nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.