



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I A 3185/21.03.2018
privind soluționarea contestației depusă de dl. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../31.10.2017.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost
sesizată asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../31.10.2017, depusă de

DI. X
CNP ...cu domiciliul în...,
județul Hunedoara.

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr.
HDG_REG .../23.10.2017 și la A.J.F.P. Hunedoara - AIF sub nr.
HDG_AIF .../24.10.2017.

Prin contestația depusă dl. X se îndreaptă împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF .../30.08.2017, prin care a fost stabilit suplimentar impozit pe venit în sumă totală de ... lei și CASS în sumă totală de ... lei, solicitând anularea parțială a acesteia pentru impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei.
- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../30.08.2017, privind suma de ... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar, solicitând anularea acesteia.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația depusă petentul se îndreaptă împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile principale aferente diferentelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. HGD-AIF .../30.08.2017 și nr. .../30.08.2017 emise în baza Raportului de Inspecție Fiscală Parțială nr. .../30.08.2017, comunicate în data de 06.09.2017, conform ștampilei de pe plicul de corespondență, solicitând:

- pe cale de excepție, să se constate prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe venit, CASS și de natura TVA pentru anul 2011, din motivele pe care le va expune în cele ce urmează;

- pe fondul cauzei, să se anuleze în tot decizia de impunere nr. .../30.08.2017, referitor la suma totală de ... lei, reprezentând TVA și să se anuleze în parte decizia de impunere nr.../30.08.2017, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS în suma de ... lei, ținând cont de aspectele procedurale și de fond pe care urmează a le argumenta:

A. Referitor la prescripție.

În susținerea contestației petentul invocă art. 21 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art. 110 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, considerând că în momentul în care s-a născut baza de impozitare pentru un impozit, atunci se generează și dreptul statului de a încasa impozitul. De la data de 1 ianuarie a anului următor (respectiv 1 iulie a anului următor) începe să curgă termenul de prescripție de 5 ani pentru acest impozit.

Referitor la impozitul pe venit și CASS, baza de calcul a impozitului pe venit este reglementată de art. 48, alin. 1 și alin.2, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru impozitul pe venit, respectiv art. 296²², alin. 2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru CASS. Sintetic, baza la care se aplică procentul de 16% respectiv 5,5% se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile.

Termenul de prescripție a dreptului prevăzut începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală sau pentru care se datorează creanța fiscală, adică baza de impunere - și nu scadența.

Din coroborarea prevederilor art. 21 și 110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, rezultă clar, precis și la modul imperativ că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.

Baza de impunere pentru veniturile care generează obligații fiscale (impozite, taxe, contribuții etc.) o constituie veniturile impozabile.

Momentul în care se naște un venit impozabil este dat de momentul în care acest venit este înregistrat și constituie "momentul constituirii bazei impozabile".

Numai în momentul în care are loc o operațiune care generează venituri impozabile, numai și numai în acel moment, se poate vorbi de constituirea bazei de impunere, care generează: creanțe și obligații fiscale; termene de prescripție; contribuabili; dreptul organului fiscal de a urmări legalitatea operațiunilor privind înregistrarea în contabilitate, de a stabili și de a determina obligații fiscale, de a stabili termenul de prescripție și de a aplica măsurile de executare silită etc.

Potrivit regulilor fiscale pe linia TVA, din cuprinsul art. 134 și 134¹ din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că baza de impunere și dreptul autorității să solicite plata taxei apar cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii.

Potrivit regulilor fiscale pe linia impozitului pe venit, din cuprinsul art. 41 și 46 din Legea nr. 571/2003, rezultă că baza de impunere (venitul impozabil) apare cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii.

În considerarea și aplicarea principiului universal valabil, "actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat" (actul trebuie interpretat în înțelesul în care el poate produce efecte, nu în a-l lăsa fără niciun efect), reglementat ca atare de art. 978 din vechiul Cod civil și art. 1268 din noul Cod Civil, actele cu un înțeles îndoielnic și susceptibil de mai multe înțelesuri echivoce se interpretează în așa măsură încât acestea să producă efectele juridice dorite de părți, având în vedere că raporturile juridice se încheie în vederea creării, modificării sau stingerii unor fapte juridice stricto sensu.

Dacă s-ar considera că dreptul de prescripție al creanțelor fiscale ar începe să curgă din momentul depunerii declarațiilor fiscale, ar rezulta o situație absurdă în care, în cazul nedepunerii declarației de către contribuabil, niciodată nu ar mai începe să curgă prescripția.

Cu titlu de exemplu, prezintă câteva cazuri din practica judiciară recentă a Curților de Apel, prin care s-a reținut interpretarea afirmațiilor prezentate în cele de mai sus. Astfel:

Decizia irevocabilă nr. 437/R, pronunțată în Ședință publică în data de 11 iunie 2009 de către Curtea de Apel Brașov, Secția de contencios administrativ și fiscal, a admis critica reclamantului potrivit căreia: "Potrivit art. 23 Cod de procedură fiscală, creanța fiscală și obligația fiscală corelativă s-au născut în momentul în care, potrivit legii, s-a constituit baza de impunere care le-au generat, adică în cursul anului 2002, termenul de prescripție a început să curgă la data de 1 ianuarie 2003 și s-a împlinit la data de 31 decembrie 2007, dată până la care organul fiscal a îndeplinit în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă. "

Decizia irevocabilă nr. 11845/R, pronunțată în Ședință publică în data de 5 decembrie 2005 de către Curtea de Apel Cluj, Secția de contencios administrativ și fiscal, a hotărât că "În privința obligațiilor bugetare se constată că sunt incidente dispozițiile art. 23 C. proc. fiscală indicate și de către pârâtă și care arată că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează. Față de natura impozitelor datorate se

poate constata că baza de impunere a fost generată la momentul inițial al realizării operațiunii tehnico-materiale ce a determinat nașterea impozitului, respectiv emiterea facturii pentru veniturile obținute din închirieri (. . .) ".

Însăși ICCJ, prin Decizia nr. 1829/2012, recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare în dubio contra fiscum, conform căruia "prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale".

Menționează că principul in dubio contra fiscum, odată cu finalizarea cauzei nr. 39766/2005 Serkov vs. Ucraina la CEDO, a fost ridicat la rang de drept al omului, iar perceperea injustă de taxe prin reglementarea contradictorie și interpretarea neunitară a actelor normative este capabilă de a aduce atingere dreptului de proprietate reglementat de art. 1 din Protocolul nr. 1 la convenția CEDO.

Așadar, concluzionând argumentele expuse și întrucât pe perioada 2011 - 2015, referitor la impozitul pe venit, CASS și perioada 2011-2016 în ceea ce privește TVA, termenul de prescripție nu a suferit nici o cauză de întrerupere sau suspendare, consideră imperios necesar a se constată:

- prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili suplimentar impozit pe venit pentru anul 2011, în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei.

- prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili suplimentar la nivelul perioadei 2011-2016, TVA în suma de ... lei (având în vedere faptul că plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art. 152, alin. 1) din Legea nr. 571/003 privind Codul fiscal a fost depășit în opinia organelor de inspecție fiscală în anul 2011 - a obținut venituri în sumă de ... lei care depășesc plafonul de scutire a TVA de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei.

Se consideră că argumentele prezentate își au susținere atât în temeiurile de drept care reglementează activitatea de inspecție fiscală, prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cât și ale Ordinului MFP 3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, Anexa 1.b privind instrucțiunile de completare și utilizare a formularului Aviz de inspecție fiscală.

Astfel, petentul consideră că față de temeiurile de drept care reglementează activitatea de inspecție fiscală, situația se prezintă astfel:

- cu adresa nr. HD - AIF .../30.03.2017, AJFP Hunedoara - Inspecția Fiscală, comunica Avizul de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.03.2017, în care se precizează: "Conform avizului de inspecție fiscală, acțiunea de inspecție fiscală va începe în data de 24.04.2017";

Avizul de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.03.2017, emis de AJFP Hunedoara - Inspecția Fiscală, are ca obiectiv verificarea impozitului pe venit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2015 și CASS pentru perioada 01.01.2011 -31.12.2015. Verificarea din punct de vedere al TVA, pentru perioada 2011-2016, nu este avizată (nefiind inclusă ca obiectiv în avizul de inspecție menționat anterior).

Inspecția fiscală parțială presupune verificarea uneia sau a mai multor categorii de obligații fiscale - art. 115 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În acest caz se pune problema legalității avizării contribuabilului cu privire la obiectul inspecției, în condițiile în care inspecția fiscală are de regulă un obiect comunicat contribuabilului. În conformitate cu dispozițiile art. 122 și 123 din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. "Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală. Avizul de inspecție fiscală cuprinde: a) temeiul juridic al inspecției fiscale; b) data de începere a inspecției fiscale; c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale; d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale".

Potrivit, dispozițiilor art. 122 și 123 din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, rezultă fără echivoc, faptul că, avizul indică pentru a fi verificate, anumite tipuri de impozite, taxe sau contribuții, în cazul inspecției fiscale.

Coroborând dispozițiile legale incidente cu actele administrativ fiscale întocmite, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală parțială care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. HDG-AIF .../30.08.2017, privind TVA în sumă de ... lei, a fost întocmit în urma unei inspecții pentru a cărei efectuare avizul de inspecție fiscală a fost emis cu neobservarea formelor legale prevăzute de art. 122 și 123 din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel, Deciziei de impunere nr. HDG-AIF .../30.08.2017, a pricinuit o vătămare constând într-un prejudiciu material, prin stabilirea unor taxe și impozite considerate nedatorate. Vătămarea cauzată nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal, neexistând un alt mijoc procedural care să înlătorească vătămarea.

- în Raportul de Inspecție fiscală parțială nr. .../30.08.2017, la Cap. 1 "Date despre inspecția fiscală", se înscrie data de începere a inspecției fiscale parțiale, respectiv 10.08.2017 - " fiind întocmit în acest sens Procesul verbal de începere a inspecției fiscale parțiale - anexa nr. 1" .

Menționează faptul că, Procesul verbal de începere a inspecției fiscale este datat cu 04.07.2017 (nicidecum 10.08.2017) - iar în conformitate cu prevederile legale în vigoare, respectiv art. 123, alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, data de 04.07.2017 reprezintă data de începere a inspecției fiscale parțiale.

- prin adresa înregistrată la AJFP - HD sub nr. .../10.07.2017, s-a solicitat de către petent suspendarea inspecției fiscale pentru o perioadă de 30 de zile, respectiv până în data de 10.08.2017.

- prin adresa nr. HDG_AIF nr. .../09.08.2017, i-a fost comunicată Decizia de reluare a inspecției fiscale parțiale nr. .../09.08.2017, începând cu data de 10.08.2017. Menționează faptul că în conformitate cu prevederile art. 127, alin.5 din Legea nr. 207/2015 - organele de inspecție

fiscale sunt obligate să emită o decizie de suspendare a inspecției fiscale parțiale care trebuia să-i fie comunicată, fapt care nu s-a întâmplat, fiind încunostiințat doar de reluarea inspecției fiscale prin Decizia de reluare a inspecției fiscale parțiale nr. .../09.08.2017.

Întrucât inspecția fiscală nu a început la data menționată în Avizul de inspecție fiscală, respectiv 24.04.2017, ci la o data ulterioară, 04.07.2017 conform Procesul verbal de începere a inspecției fiscale parțiale, petentul consideră ca se află în situația în care:

- creanța fiscală de natura impozitului pe venit stabilită suplimentar pentru anul 2011, în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei stabilită suplimentar la nivelul anului 2011, este prescrisă - termenul de prescripție începând să curgă de la 1 iulie 2012 și împlinindu-se la data de 01.07.2017, data până la care organul fiscal putea îndeplini în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabila;

- creanța fiscală de natura TVA stabilită suplimentar pentru perioada 2012 -2016, în sumă de ... lei este stabilită în mod nelegal (având în vedere faptul că plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art. 152, alin. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost depășit în opinia organelor de inspecție fiscală în anul 2011 - a obținut venituri în sumă de ... lei care depasesc plafonul de scutire a TVA de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, termenul de prescripție începând să curgă de la 1 iulie 2012 și împlinindu-se la data de 01.07.2017, data până la care organul fiscal putea îndeplini în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă.

Mai mult decât atât, Deciziei de impunere nr. HDG-AIF .../30.08.2017, privind TVA în sumă de ... lei, a fost întocmită în urma unei inspecții fiscale parțiale, pentru a cărei efectuare, avizul de inspecție fiscală a fost emis cu neobservarea formelor legale prevazute de art. 122 și 123 din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (nu a fost avizat TVA). Astfel, Decizia de impunere nr. .../30.08.2017, a pricinuit o vătămare constând într-un prejudiciu material, prin stabilirea unor taxe și impozite considerate nedatorate. Vătămarea cauzată nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal, neexistând un alt mijoc procedural care să înlature vatamarea.

Referitor la aspecte de fond

Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2016 inclusiv, întrucât inspecția fiscală a început în data de 04.07.2017, conform argumentelor prezentate la cap.A, pe cale de excepție înțelege să invoce prescripția sumelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. HDG- AIF .../30.08.2017.

Pe fondul cauzei, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, petentul în calitate de persoană fizică a vândut în anul 2011, un numar de 9 autovehicule obținând un venit în sumă de ... lei, valoare care depășeste plafonul de scutire al TVA de 35.000 EURO, respectiv 119.000 lei.

Cu aceasta ocazie vreau să menționez faptul ca organele de inspecție fiscală, au luat în calculul cifrei de afaceri pentru stabilirea plafonului de TVA, veniturile realizate în anul 2011 - an pentru care nu mai avea competența de verificare, având în vedere ca pentru anul 2011 a intervenit prescripția dreptului de a stabili creante fiscale. Mai mult decât atât așa cum a aratat la Cap. A, Decizia de impunere nr. HDG-AIF .../30.08.2017, a fost emisă pentru un impozit(TVA) pentru care nu a fost emis Aviz de inspecție fiscală, conform prevederilor legale.

În plus plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art. 152, alin, 1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal - NU A FOST DEPOSIT IN PERIOADA 2012-2016.

De asemenea, consideră că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second hand achiziționate, din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevazut de art. 152², alin.1, lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

În consecință, cum organul fiscal a aplicat regimul normal de taxare, deși în lipsa unei manifestări exprese de voință în sens contrar din partea sa, regimul aplicabil era cel prevăzut de art. 152², alin. 2 din Codul fiscal, considerând că Decizia de impunere contestată este nelegală.

II. Organele fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF au consemnat următoarele:

În perioada 2011 - 2016 domnul X a achiziționat mai multe autovehicule, în scopul vânzării către diferite persoane fizice, obținând din aceste operațiuni venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale, și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice, de natura comercială.

Documentele privind achizițiile și vânzările de autovehicule au fost centralizate de echipa de inspecție fiscală în anexa nr. 4, aceasta făcând parte integrantă din prezentul raport de inspecție fiscală parțială.

În urma verificării și centralizării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, s-a constatat că d-nul X a efectuat următoarele tranzacții cu autovehicule:

- în anul 2011, contribuabilul a achiziționat un numar de 10 autovehicule, valoarea acestora fiind în sumă de ... lei și a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui numar de 9 autovehicule;

- în anul 2012: contribuabilul a achiziționat un numar de 14 autovehicule, valoarea acestora fiind în suma de ... lei și a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui numar de 13 autovehicule;

- în anul 2013: contribuabilul a achiziționat un numar de 19 autovehicule, valoarea acestora fiind în sumă de ... lei și a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui numar de 21 autovehicule;

- în anul 2014: contribuabilul a achiziționat un numar de 12 autovehicule, valoarea acestora fiind în sumă de ... lei și a realizat venituri în sumă de ... lei, din vanzarea unui numar de 11 autovehicule;

- în anul 2015, contribuabilul a achiziționat un număr de 10 autovehicule, valoarea acestora fiind în sumă de ... lei și a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de 10 autovehicule;

- în anul 2016, contribuabilul a achiziționat un număr de 7 autovehicule, valoarea acestora fiind în sumă de ... lei și a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de 7 autovehicule;

Având în vedere caracterul economic, continuu al activității desfășurate, în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile art. 7, alin. 1), punctele (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, reiese că d-nul X a realizat o activitate independentă care este cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului pe venit conform art. 41, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În plus, activitățile economice sunt stipulate și la art. 127, alin. 2), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

1. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA - Stabilirea calitatii de plătitor de TVA

1.1 Din analiza informațiilor și a documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, s-a constatat că, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, persoana fizică X, a realizat din vânzarea unui număr de 71 autovehicule, venituri în valoare de ... lei, care depășesc plafonul minim de scutire din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, prevazut de art. 152, alin. 6) din Legea nr. 571/..., cu modificări și completări ulterioare.

Astfel în perioada 01.01.2011 - 30.06.2011, d-nul X a vândut un nr. de 9 autovehicule obținând un venit în sumă de ... lei, valoare care depășeste plafonul de scutire a taxei pe valoarea adaugată de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei.

1.2. Obligațiile domnului X, în calitate de persoană impozabilă din punct de vedere a T.V.A.

Verificarea TVA s-a efectuat conform Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal și a Legii nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a H.G. nr. 1861/2006 privind Normele de aplicare a Legii nr. 343/2006.

Contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, deși data de la care d-nul X trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA este 01.02.2012.

În conformitate cu art.156¹, alin.(2) și (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

Conform art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Astfel, organele de inspecție au stabilit taxa colectată în sumă de ... lei, aplicând procedeul sutei marite pentru determinare, $(100 \times 24 / 124)$, asupra veniturilor în suma de... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, și o taxa colectată în suma de ... lei, aplicând procedeul sutei marite pentru determinare, $(100 \times 20 / 120)$ asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, în sumă de ... lei.

Față de cele menționate mai sus, s-a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată, pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2016, astfel:

1.2. TVA COLECTATĂ aferentă perioadei 01.02.2012 - 31.12.2016:

D-nul X a realizat venituri din activități independente cu caracter comercial reprezentând venituri din vânzarea de autovehicule, venituri care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) și art. 127, alin. (1) și alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art. 152, alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 62, alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată de plată, în cazul persoanelor care nu au solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, este taxa care ar fi trebuit să o colecteze dacă persoana ar fi fost înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, pentru operațiuni taxabile realizate pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Aferent contractelor de vânzare-cumpărare din perioada 01.02.2012 - 31.12.2016, valoarea veniturilor a fost de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată în sumă totală de ... lei.

1.2. TVA DEDUCTIBILĂ aferentă perioadei 01.02.2012 - 31.12.2016:

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală, au solicitat contribuabilului să prezinte documente suplimentare față de cele deținute, din care să rezulte achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, în vederea acordării dreptului de deducere.

În urma verificării documentelor suplimentare prezentate de către contribuabil, pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2016, a rezultat faptul că acesta a prezentat doar documente cu privire la taxa de timbru de mediu.

1.3. TVA DE PLATĂ aferentă perioadei 01.02.2012 - 31.12.2016:

Pentru perioada 01.02.2012, data de la care contribuabilul avea obligația înregistrării și plății TVA datorate la bugetul de stat și până la 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de ... lei.

Consecință fiscală constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada: 01.02.2012 - 31.12.2016, în sumă de ... lei.

2. Constatări privind obligațiile fiscale principale verificate.

Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate din activități independente:

Perioada verificată: 2011 - 2015:

În urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat faptul că pentru perioada verificată, X, CNP, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetului Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate.

Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată de d-nul X este stabilită în conformitate cu prevederile art. 257, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 95/2006, coroborat cu Ordinul 617/2007, emis de CNAS, art. 8, alin.(2) și (3).

Consecința fiscală, constă în stabilirea unei contribuții de asigurări de sănătate suplimentară, aferentă diferențelor suplimentare privind veniturile anuale constatate de organele de inspecție fiscală, în sumă de ... lei, după cum urmează:

Pentru anul fiscal 2011:

Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: ... lei

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar: ... lei.

Pentru anul fiscal 2012:

Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: ... lei

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar: ... lei

Pentru anul fiscal 2013:

Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: ... lei

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar: ... lei

Pentru anul fiscal 2014:

În anul 2014 s-a realizat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în consecință în acest an nu datorează CASS.

Pentru anul fiscal 2015:

În anul 2015 s-a realizat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în consecință în acest an nu datorează CASS.

3. Cu privire la modul de determinare și declarare a venitului net din activități independente:

Perioada verificată: 01.01.2011 - 31.12.2015:

Pentru anul 2011 :

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție a autovehiculelor, precum și documentele de vânzare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2011, contribuabilul a achiziționat un număr de 10 autovehicule și a vândut un număr de 9 autovehicule.

Documentele privind achizițiile și vânzarile de autovehicule se afla la dosarul inspecției fiscale.

În urma desfășurării acestor activități, contribuabilul avea obligația depunerii la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod " 200 ". Pentru anul 2011 contribuabilul nu a depus declarația de venit, cod "200" la organul fiscal teritorial competent, de care aparține, respectiv SFM Orastie, încălcând prevederile art. 83, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal.

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv, documentele de cumpărare și de vânzare a autovehiculelor, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate în anul 2011 au fost în valoare de ... lei.

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli cu achiziționarea de autovehicule, cheltuieli cu privire la înmatricularea autovehiculelor, a rezultat faptul că în cursul anului 2011, aceste cheltuieli au fost în sumă de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere.

Astfel, în anul 2011, contribuabilul a realizat un venit net în valoare de ...lei, aferent căruia, organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe venit în valoare de ... lei, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571//2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 43, al (1), lit. a).

Pentru anul 2012:

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție a autovehiculelor, precum și documentele de vânzare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2012, contribuabilul a achiziționat un număr de 14 autovehicule și a vândut un număr de 13 autovehicule. Documentele privind achizițiile și vânzările de autovehicule se afla în dosarul inspecției fiscale.

În urma desfășurării acestor activități, contribuabilul avea obligația depunerii la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod " 200 ". Pentru anul 2012 contribuabilul nu a depus declarația de venit, cod "200" la organul fiscal teritorial competent, de care aparține, respectiv SFM Orăștie, încălcând prevederile art. 83, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal.

Veniturile realizate în anul 2012 au fost în sumă de ... lei, iar cheltuielile pentru care organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere în sumă de ... lei, astfel că în anul 2012 contribuabilul a realizat un venit net în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală stabilind un impozit în sumă de ... lei.

Pentru anul 2013:

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție a autovehiculelor, precum și documentele de vânzare a acestora, organele de inspecție

fiscală au constatat că în anul 2013, contribuabilul a achiziționat un număr de 19 autovehicule și a vândut un număr de 21 autovehicule.

Nici pentru anul 2013 contribuabilul nu a depus declarația de venit, cod "200", iar organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate în anul 2013 au fost în valoare de ... lei.

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli în sumă de ... lei, pentru care organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere.

Astfel, în anul 2013, contribuabilul a realizat un venit net în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală stabilind un impozit în sumă de ... lei.

Pentru anul 2014:

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție a autovehiculelor, precum și documentele de vânzare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014, contribuabilul a achiziționat un număr de 12 autovehicule și a vândut un număr de 11 autovehicule, fără a depune declarația de venit, cod „200”.

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv, documentele de cumpărare și de vânzare a autovehiculelor, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate în anul 2014 au fost în valoare de ... lei.

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli cu achiziționarea de autovehicule, în suma de ... lei pentru care organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere.

În anul 2014 nu s-a calculat impozit pe venit, deoarece în acest an se înregistrează pierdere în sumă de ... lei.

Pentru anul 2015:

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție a autovehiculelor, precum și documentele de vânzare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2015, contribuabilul a achiziționat un număr de 9 autovehicule și a vândut un număr de 10 autovehicule, fără a depune declarația de venit, cod „200”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate în anul 2015 au fost în valoare de ... lei.

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli cu achiziționarea de autovehicule, în suma de ... lei pentru care organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere.

Astfel, în anul 2015, contribuabilul a realizat o pierdere fiscală în sumă de 20.674 lei.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatar și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DI. X, CNP are domiciliul în ..., județul Hunedoara.

Contestația depusă dl. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF .../30.08.2017, solicitând anularea parțială a acesteia pentru impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../30.08.2017, privind suma de ... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar, ambele emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.08.2017.

Totodată, petentul solicită susținerea orală a contestației, conform prevederilor de la art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cu privire la solicitarea aplicării prevederilor art.276 alin.(5) din Codul de procedură fiscală privind susținerea orală a contestației.

Prin contestația formulată petentul solicită susținerea orală a contestației, conform prevederilor de la art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 276 Soluționarea contestației

(5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației. În acest caz, organul de soluționare fixează un termen pentru care convoacă, la sediul său, contestatorul și reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat. Această solicitare poate fi adresată organului de soluționare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației sub sancțiunea decăderii.”

Având în vedere Procedura operațională PO-03.06 nr. A _ DCI _ 2075/05.07.2016 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF în aplicarea acestei prevederi, D.G.R.F.P Timisoara – Serviciul Solutionare Contestatii, stabilește pentru data de 15.02.2018 susținerea orală a contestației.

La procedura de susținere orală a contestației din data de 15.02.2018, domnul X a fost reprezentat de domnul BM membru al Camerei Consultanților Fiscali din România - carnet membru .../2017, depunându-se la dosarul cauzei împuternicirea de reprezentare din data de 12.02.2017, în original, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../15.02.2018, fiind îndeplinite astfel dispozițiile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

La sedința de susținere orală a contestației, s-a încheiat o minută în prezența reprezentanților petentului, organului emitent al actului atacat și a organului de soluționare, document atașat la dosarul cauzei, în care au fost consemnate dezbaterile avute.

Sub aspect procedural

În ceea ce privește argumentul contestatarului referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru creanțele fiscale aferente anului 2011, se rețin următoarele:

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată, potrivit art.347 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”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că petentul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011 cât și prescripția dreptului de a stabili pragul de impunere pentru TVA stabilit la art. 152 Cod fiscal, respectiv prescripția înregistrării ca plătitor cu TVA începând cu anul 2011, arătând că orice obligații aferente anului 2011 sunt prescrise, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, art.22 din același act normativ:

“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; (...)”

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.118 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(...) Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”

coroborate cu prevederile art.123 alin.(2) din același act normativ care menționează:

“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.”

Din dispozițiile legale mai sus citate, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data indicată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale. Deoarece petentul nu a deținut Registrul unic de control, s-a încheiat un Proces-verbal unde s-a indicat data începerii controlului, respectiv data de 04.07.2017, anexă la Raportul de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

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

Cu privire la data de la care începe să curgă **termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând taxa pe valoarea adăugată 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 creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, 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 ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.156¹ "Perioada fiscală" și art.156² "Decontul de taxă" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.156¹ "(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.156² "(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.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.1471 alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- în luna decembrie 2011, persoana fizică X a depășit plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro;

- începând cu data de 01.02.2012 acesta trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, pe baza decontului privind operațiile realizate, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;

- pentru perioada 01.02.2012 – 30.12.2016, petentul nu a depus deconturile de TVA;

- perioada fiscală fiind trimestrul calendaristic, persoana fizică X avea obligația să depună deconturile de TVA până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală;

- 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 petentul avea obligația de a depune decontul de TVA.

Astfel, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă trimestrului IV al anului 2011, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul a avut obligația de a depune decontul de TVA aferent trimestrului IV 2011(25.01.2012), respectiv **01 ianuarie 2013** și s-a împlinit la data de **01 ianuarie 2018**.

Mai mult organele de inspecție fiscală verificand perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 au stabilit doar că petentul a depășit plafonul de TVA în luna decembrie 2011 și au calculat taxa pe valoarea adăugată de plata de la data de 01.02.2012, data de la care petentul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și până la data de 31.12.2016.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.08.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **04.07.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, deoarece petentul nu a deținut Registrul unic de control, iar Decizia de impunere nr. HDG-AIF nr..../30.08.2017, contestată în cauză, a fost emisă la data de **30.08.2017**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.10.2011 – 30.12.2016, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, aferente acestei perioade nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Astfel, analizând raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se constată că, organele de inspecție fiscală deși au constatat că, petentul nu a solicitat înregistrarea ca și plătitor de TVA de la data de 01.02.2012, depășind plafonul de TVA în luna decembrie 2011, conform art. 153 din Lege 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată doar pentru perioada 01.02.2012 – 30.12.2016.

Pe cale de consecință analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată, se constată că **TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, este aferentă perioadei 01.02.2012 – 30.12.2016, perioada care respectă dispozițiile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul în care s-a născut creanța fiscală, în sensul că obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată este calculată în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, conform celor mai sus descrise, astfel că, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Alegațiile petentului cu privire la prescripția înregistrării sale ca

plătitor de TVA începând cu anul 2012, exced cadrului legal aplicabil, atâta timp cât, Codul de procedura fiscală reglementează două tipuri de prescripție, respectiv:

- prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale (art. 91 și următoarele din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare)

- prescripția dreptului de a cere executarea silită și a cere compensarea sau restituirea (art.131 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare),

“ prescripția dreptului de a stabili pragul de impunere pentru TVA stabilit de art. 152 Cod fiscal pentru operațiunile impuse cu cota normală de TVA” și respectiv a “înregistrării ca plătitor cu TVA începând cu anul 2011” nefiind în mod expres reglementate, motiv pentru care în virtutea principiului de drept *Ubi lex non disnguit nec nos distinguere debemus*, pretențiile petentului din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, aferente creanțelor fiscale născute în anul fiscal 2011, potrivit prevederilor art.83 “Declarația privind venitul realizat” și art.84 “Stabilirea și plata impozitului anual datorat” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.83 “(1) *Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația de impunere se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere. (...)”.*

Art.84 “(1) *Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecăruia din următoarele:*

- a) *venitul net anual impozabil;*
- b) *câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare, în cazul societăților închise;*
- c) *câștigul net anual din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, și orice alte operațiuni de acest gen..”*

Coroborând prevederile legale mai sus citate cu documentele existente la dosarul cauzei se constă următoarele :

- pentru anul fiscal 2011, petentul nu a depus Declarația privind veniturile realizate din România, cod 200
- persoana fizică X avea obligația să depună declarația până la data de 25.05.2012;

- în ceea ce privește impozitul pe venit, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune Declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2011.**

Pe cale de consecință, pentru veniturile realizate în **anul fiscal 2011**, termenul de depunere a declarației este data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune Declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2011, respectiv de la data de **01.01.2013** și se împlinește la data de **31.12.2017**.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.08.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **04.07.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, deoarece petentul nu a deținut Registrul unic de control, iar Decizia de impunere nr. HDG-AIF ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **30.08.2017**.

Prin urmare, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, aferent anului fiscal 2011 nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent nu are temei legal.

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia contribuțiilor sociale obligatorii, aferente creanțelor fiscale născute în anul fiscal 2011, se rețin următoarele:

În ceea ce privește transferarea competenței de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, prin art.V din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au fost stabilite următoarele:

“Art.V. – (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap.II și III din titlul IX² al Codului fiscal revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin.(1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade. (...)

(3) Prin excepție de la prevederile alin.(2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin.(1). (...)

Potrivit Capitolului III "Contribuția asiguraților" Secțiunea a 2-a "Asigurații care realizează venituri impozabile din activități independente" din Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.617/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate:

Art.8 "(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin.(4).

(3) Prevederile alin.(2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) **Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.**

(5) **La expirarea termenului prevăzut la alin.(4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală.**

Potrivit prevederilor art.91 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată.

Baza de impunere se constituie la momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind venitul realizat, având în vedere prevederile art.83 din Codul fiscal.

Prin urmare, coroborând prevederile mai sus citate referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, se reține că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente anului fiscal 2011 nu era prescris la data

emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent nu are temei legal.

Referitor la modul de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv modul de întocmire a avizului de inspecție fiscală.

Prin conteastația formulată petentul arată că creanța fiscală de natura TVA nu este înscrisă în avizul de inspecție fiscală, astfel că aceasta este stabilită nelegal, nefiind respectate prevederile art. 122 și art. 123 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la acest aspect, organele de inspecție fiscală precizează faptul că în cadrul Avizului de inspecție fiscală la punctul c), sunt precizate spre a fi supuse inspecției fiscale "alte taxe și impozite datorate pentru anii 2011-2016", încadrându-se aici verificarea TVA-ului.

Cât privește conținutul avizului de inspecție fiscală, se retine că formularul "Aviz de inspecție fiscală" se emite informatic, în conținutul acestuia introducându-se datele specifice fiecărei verificări în parte.

În conformitate cu prevederile art. 122 din Legea nr.207/2015, Avizul de inspecție fiscală trebuie să conțină următoarele date:

„(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează să fie supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”

Prin urmare afirmațiile petentului potrivit cărora au fost încălcate prevederile legale ale art. 122 și art. 123 din Legea nr. 207/2015 nu sunt întemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece acestea se referă la obiectul inspecției fiscale și la avizul de inspecție, fără legătura cu obiectul extinderii inspecției fiscale sau cazurile când se poate solicita extinderea inspecției fiscale, iar textul de lege nu prevede obligația organului de inspecție fiscală să prezente contribuabilului motivele pentru care inspecția fiscală este extinsă, în virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, celelalte condiții prevăzute de Codul de procedură fiscală fiind îndeplinite de organul de inspecție fiscală.

Mai mult, chiar și situația în care se procedează la extinderea inspecției fiscale la obligații fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial, lipsa indicării exprese în cuprinsul avizului de inspecție fiscală în legătura cu obiectul extinderii inspecției fiscale sau cazurile când se poate solicita extinderea inspecției fiscale nu poate atrage nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestate și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care:

Potrivit prevederilor art.49 din Codul de procedură fiscală, se prevede:

"ART. 49 - Nulitatea actului administrativ fiscal

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

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 40 alin. (3), precum și organul fiscal emitent;"

Din textele legale mai sus citate, rezultă ca elementele precizate formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo precizare cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

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

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art.49 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu conform alin.2 al aceluiași articol, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

În consecință, susținerea petentului potrivit căreia extinderea inspecției fiscale realizată de către organele de inspecție fiscală s-a efectuat în mod nelegal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, petentul încercând să denatureze starea de fapt fiscală, invocând procedura de avizare, demarare și desfășurare a acțiunii de control.

Faptul că organele de inspecție fiscală identifică situația referitoare la neîndeplinirea obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată ca urmare a depășirii plafonului de TVA prezintă un argument întemeiat în vederea extinderii inspecției fiscale și pentru aceasta categorie, respectiv un indiciu ca au fost diminuate obligațiile fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, nefiind întrunită vreo cauză de nulitate expres prevăzută de lege, în condițiile în care în actele administrativ fiscale contestate, organele de inspecție fiscală au făcut mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu indicarea motivelor de fapt și de drept care au condus la stabilirea obligațiilor de plată, afirmațiile

petentului nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, actele administrativ fiscale contestate fiind întocmite cu respectarea normelor legale în vigoare, drept pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

Referitor la mențiunile facute cu privire la data de începere a inspecției fiscale și perioada de suspendare a acesteia, facem precizarea că:

- în data de 30.03.2017 a fost emis Avizul de inspecție fiscală, confirmarea de primire de către contribuabil fiind din data de 07.04.2017;
- ordinul de serviciu cu nr. 123, a fost emis în data de 14.06.2017;
- în data de 04.07.2017 s-a întocmit Procesul verbal de începere a inspecției fiscale, semnat atât de către contribuabil, cât și de echipa de inspecție fiscală;
- în data de 10.07.2017, contribuabilul prin cererea înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../10.07.2017, cere suspendarea inspecției fiscale parțiale;
- în urma cererii contribuabilului, se emite de către echipa de inspecție fiscală, Decizia de suspendare a inspecției fiscale parțiale cu nr. 40 din data de 11.07.2017, data confirmării de primire de către contribuabil fiind 20.07.2017;
- la data de 09.08.2017 se întocmeste Decizia de reluare a inspecției fiscale parțiale cu nr. ..., în care este precizată data reînceperii inspecției fiscale parțiale și anume data de 10.08.2017.

În consecință, data începerii inspecției fiscale parțiale este 04.07.2017, aceasta fiind suspendată până la data de 10.08.2017 conform Deciziei de suspendare nr. ... din data de 11.07.2017, astfel că mențiunile petentului cu privire la aceste aspecte procedurale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, cu atât mai mult cu cât acestea nu au implicații asupra obligațiilor fiscale stabilite suplimentare.

Asupra fondului cauzei

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală nr.... din 16.10.2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prejudiciul înscris în aceasta fiind în quantum de ... lei, ca decurgând din faptele d-lui X de a ascunde baza impozabilă, atât din punct de vedere al TVA, cât și din punct de vedere al impozitului pe venit și CASS.

Examinând conținutul sesizării penale nr..../2017, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.1 lit. a din Codul de procedura fiscală, ca lege specială, se constată că în cauză mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare au fost administrate în condițiile legii de către inspecție fiscală, neexistând suspiciuni sau incertitudini asupra efectuării operațiunilor de comerț cu autovehiculele realizate de Dl. X motiv pentru care DGRFP Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

Referitor la legalitatea stabilirii suplimentare a sumei de ... lei, reprezentând TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice au efectuat, la persoana fizică X, o inspecție fiscală parțială urmare căreia au încheiat Decizia de impunere nr. HDG-AIF .../30.08.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.08.2017.

Controlul a avut ca obiect verificarea persoanelor fizice care au realizat venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X având CNP ..., în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, a realizat din vânzarea unui număr de 71 autovehicule, venituri în valoare totală de ... lei, obținând astfel din aceste operațiuni venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale, și fără a fi autorizat în condițiile legii să desfășoare acest gen de activități economice.

Astfel, conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../30.08.2017, organul de inspecție fiscală a stabilit că în perioada 01.01.2011-31.12.2011, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de ... lei, rezultat din vânzarea a 9 autovehicule, valoare ce depășește plafonul minim de scutire din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prevăzut de art. 152, alin. 6 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv suma de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro.

Având în vedere că petentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2012, depășirea plafonului de scutire a TVA realizându-se în luna decembrie 2011, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei, aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, (100x24/124), asupra veniturilor în sumă de ...lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, și o taxă colectată în sumă de ... lei aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, (100x20/120) asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, în sumă de ... lei.

Prin contestația depusă, dl. X susține că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second hand achiziționate, din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut de art. 152², alin.1, lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2)”.

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a T.V.A. se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat, sunt condiționate de cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al T.V.A.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al T.V.A, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a T.V.A. dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin. (1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 127 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Totodată, din punct de vedere al T.V.A, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art. 125¹ pct. 18 din același act normativ, are următoarea semnificație:

“18. persoană impozabilă are înțelesul art.127 alin.(1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind T.V.A. în condițiile în care *„desfășoară, de o manieră independentă*

și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

Conform art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *„activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

În explicitarea prevederilor alin. (2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, pct. (3) alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2011 – 2015, stipulează:

„3. (1) În sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.”

Prin urmare, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu

caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

„1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de T.V.A. este reglementată la art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, alin. (1) lit. b) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 2011 - 2015, prevede:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada efectuării operațiunilor, care la alin. (1) și alin. (6) stipulează:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin. (2) lit. b).”

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin.(2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art.153.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni

taxabile și/sau scutite de T.V.A. cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de T.V.A. în regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2011-2016:

„(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată nerespectarea prevederilor legale înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de T.V.A, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de T.V.A. sau care nu sunt supuse cotei reduse a T.V.A, se aplică cota standard de TVA, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, trebuie coroborate cu cele ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare ale art. 140 din Codul

fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, care precizează:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

iar începând cu data de 01.01.2016 – 31.12.2016 se aplicată cota de T.V.A. de 20%, conform art. 291 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

coroborate cu pct. 36 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

“36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;”

Din prevederile legale citate, rezultă că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de T.V.A. a înregistrat venituri din vânzarea bunurilor, iar în prețul de vânzare a fost inclusă și taxa pe valoare adăugată, determinarea acesteia se face aplicând procedeul sutei mărite.

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../30.08.2017 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, persoana fizică X a efectuat mai multe tranzacții cu autovehicule second-hand, prezentate detaliat în anexa nr. 2 la Raportul de inspecție fiscală, respectiv tranzacții ce au avut ca obiect vânzări de autovehicule, în valoare totală de ... lei.

În luna decembrie 2011, persoana impozabilă X a realizat o cifra de afaceri în suma de ... lei, depășind astfel plafonul de 119.000 lei,

echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica scutirea de TVA prevăzută la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal.

Contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii decembrie 2011, în care a depășit plafonul de scutire, să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu legislația în vigoare, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2012.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina persoanei fizice colectarea T.V.A. aferentă operațiunilor de vânzare autovehicule, stabilind T.V.A. de plată prin aplicarea procedurii sutei mărite conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014, pentru vânzările efectuate către persoane fizice și prin aplicarea cotei standard pentru vânzările efectuate către persoane juridice, întrucât aceasta a realizat o activitate economică cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire de T.V.A, avea obligația de a se înregistra în scopuri de T.V.A, devenind astfel persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

În ceea ce privește invocarea, în contestație, a prevederilor art.152² din Codul fiscal referitoare la aplicarea, în acest caz, a regimului special de scutire pentru TVA, precizăm faptul că textul de lege permite aplicarea acestui regim persoanelor impozabile, în materia TVA aceasta însemnând orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. De asemenea, o activitate economică poate fi desfășurată doar în condițiile OUG 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.

Mai mult, regimul special de taxare pentru bunuri second-hand prevăzut la art.152² din Codul fiscal , se aplică în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152² alin. (2) lit. a-c (*art.312 alin.(2) lit.a)-c*)), respectiv furnizorul să fie o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g (art. 292 alin. (2) lit. g) care prevede că sunt scutite de taxă *“livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform art. 145 alin. (5) lit b (art. 297 alin 7 lit b)”* sau o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special. Persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi *“TVA inclusă și nedeductibilă”*.

Pe cale de consecință, se reține că petentul:

- nu face dovada faptului ca bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112 pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România achizițiile intracomunitare

de autovehicule second-hand, potrivit art.126 alin.(8) din Legea nr.571/2003;

- nu are posibilitatea legală de a aplica discreționar regimul TVA, respectiv regimul normal, la achiziție, și apoi să aplice regimul special, la revânzarea bunurilor pe teritoriul României, întrucât legiuitorul nu permite aplicarea unui anumit regim, normal sau special, dintr-un anumit moment, în speță doar la livrare, ci prevede imperativ aplicarea acestui regim de la debut și până la finalul tranzacției;

- petentul nu se încadrează în excepția prevăzută de lege, potrivit art.152² alin. 2, întrucât legiuitorul prevede expres și limitativ condițiile pe care trebuia să le îndeplinească petentul pentru a fi în măsură să aplice regimul special. De altfel, prevederile legale sunt de strictă interpretare și trebuie aplicate în sensul în care au fost editate de legiuitor, iar necunoașterea sau aplicarea eronată nu îl absolvă de răspundere pe petent în ceea ce privește achitarea creanței fiscale datorată bugetului de stat.

Așa cum s-a arătat în cele ce preced, nerespectarea condițiilor prevăzute pentru aplicarea regimului special, obligă contribuabilul la aplicarea regimului normal în sensul de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor și nu doar la marja de profit aferentă vânzării, iar petentul nu face dovada cu mijloace de proba reglementate de Codul de procedură fiscală a faptului că bunurile în cauză au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special, pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România.

Învederăm că, într-o speță similară s-a pronunțat și CJUE prin Hotărârea din 5 octombrie 2016 în cauza C-576/15 Maya Marinova :

“39. Lipsa ținerii unei contabilități care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de către administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice colectarea în mod corect a acestei taxe și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului. În consecință, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să considere că astfel de neîndepliniri ale obligațiilor reprezintă o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 48 și 49, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 56).

40. Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele prevăzute de această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

41. Curtea a precizat că din această dispoziție, precum și din articolul 2 și din articolul 250 alineatul (1) din directiva menționată și din

articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-.../14, EU:C:2015:452, punctul 25 și jurisprudența citată).

.....

48. Astfel, s-ar părea că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiectiv determinarea bazei de impozitare celei mai apropiate de contravaloarea efectiv încasată de persoana impozabilă în cazurile în care nu este posibil să se obțină date obiective referitoare la datele operațiunilor impozabile, la destinatarii acestora, precum și la veniturile impozabile ale persoanei impozabile din cauza comportamentului fraudulos al acesteia și în special din cauza neîndeplinirii de către aceasta a obligației de a ține o contabilitate adecvată, care să permită instituțiilor naționale competente să restabilească situația în funcție de informațiile de care dispun, ținând seama de toate circumstanțele individuale.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudă.”

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina petentului T.V.A. suplimentară aferentă activității de cumpărare-vânzare autoturisme și autovehicule ușoare.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016 de către persoana fizică X, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a unui număr semnificativ de autovehicule, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și

devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală.

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestor (autoturisme), caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile/mobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor efectuate determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din patrimoniul personal.

Sușinerile petentului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat eronat cota standard de TVA asupra întregului pret prevăzut în contractele de vânzare-cumpărare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată a fost determinată de organele de inspecție fiscală, conform prevederilor legale antecitate, prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Astfel, referitor la modul de calcul a taxei pe valoarea adăugată se reține că corect și legal organele de inspecție au stabilit TVA colectată aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv cota redusă de 19,3548 % ($100 \times 24 / 124$), pentru veniturile realizate în perioada 01.08.2011 - 31.12.2015, respectiv cota redusă de 16,6667 % ($100 \times 20 / 120$), pentru veniturile realizate în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016.

Față de cele prezentate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. 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”, se va respinge ca neîntemeiată contestația, pentru TVA în sumă de lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de domnul X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF .../30.08.2017 și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF nr. HDG-AIF .../30.08.2017, ambele emise de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../30.08.2017, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

TVA în sumă de ... lei;
Impozit pe venit în sumă de ... lei;
CASS în sumă de ... lei.

- Prezenta decizie se comunică la:

- dl. X

- A.J.F.P Hunedoara cu respectarea prevederilor
pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. Nr. 3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

...
DIRECTOR GENERAL,