

DECIZIE nr. 2282/19.02.2018

privind soluționarea contestației formulata de societatea X, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/10.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu adresa nr./08.11.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/10.11.2017, asupra contestației formulate de

X

CNP

cu domiciliul în, Str.....,, Jud. Hunedoara

Înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – sub nr. HDG_DEC/30.10.2017 și sub nr. HDG_AIF31.10.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/10.11.2017.

Petentul formulează contestație împotriva **Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/13.09.2017** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, **Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/13.09.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice **și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF/13.09.2017** emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de **xxxxxx lei**, reprezentând:

- xxxxxxxx lei - taxă pe valoarea adăugată
- xxxxx lei - impozit pe venit
- xxxlei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF/13.09.2017 emis de către A.J.F.P Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

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

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

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

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

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin **decizie de impunere** emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr.HDG-AIF7/13.09.2017 și Decizia de impunere nr. HDG-AIF/13.09.2017, acte administrative fiscale emise de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.HDG-AIF/13.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere nr.HDG-AIF/13.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, se rețin următoarele:

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere contestate emise de Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 22.09.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Prin contestația formulată, petentul aduce în susținere următoarele argumente:

1. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011

Invocă prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, arătând că, deoarece controlul a început în data de 08.08.2017 și s-a desfășurat pe perioada 08.08.2017-11.09.2017 la sediul AJFP Hunedoara trebuia ca, în baza art. 110 alin (2) să se constate prescripția de stabilire a dreptului de constatare și impunere și să înceteze procedura de emitere a titlului de creanță.

Astfel, în baza art. 112 Cod procedura fiscală susține că, în ceea ce privește constatările aferente anului 2011 acestea sunt prescrise, inclusiv dreptul de a stabili pragul de impunere pentru TVA stabilit de art. 152 Cod fiscal pentru operațiunile economice impuse cu cota normală de TVA.

De asemenea, invocă prescripția înregistrării ca plătitor de TVA începând cu anul 2011 afirmând că „orice mențiuni aferente anului 2011 sunt prescrise, fiind peste perioada de 5 ani termen ce a fost depășit prin faptul că acest control a fost efectuat în perioada 08.08-11.09.2017, deci după data de 30.06.2017 când era ultima zi cind era în termen de a efectua asemenea operațiuni respectiv aplicarea prevederilor art. 153 alin (7) din Codul fiscal și art. 310 alin (10) din Legea 227/2015 privind Codul de procedura fiscală, invocate de echipa de control.”

2. Aplicarea eronată de către organele de inspekție fiscală a art. 152 Cod fiscal.

În acest sens, invocă incidența prevederilor art. 152 indice 2 alin (1) lit. d) Cod fiscal, îndeplinind, în opinia sa, toate condițiile impuse de art. 152 indice 2 alin (1) lit. d) Cod fiscal fapt ce face ca impunerea să se facă la marja de profit conform art. 152 indice 2 alin lit. e), lit. g), lit. h) din Codul fiscal citate în cuprinsul contestației.

De asemenea, susține că, echipa de control, nu a aplicat corect prevederile legi fiscale, fapt ce face ca impunerea să nu fie reală și să fie în totală contradicție cu legea fiscală respectiv:

- art. 3 lit. a) și b) din Codul fiscal care stabilește principiile de baza ale fiscalității, respective certitudinea impunerii și justetea impunerii sau echitatea fiscală

- art. 152 indice 2 alin (1) lit. d) Cod fiscal

- art. 152 indice 2 alin. (2) primul alineat Cod fiscal prin neținerea cont ca autoturismele sunt achiziționate de la persoane fizice conform contractelor de cumpărare și înregistrate pe intrări la D.I.I ale orașului Aninoasa.

De asemenea, cu privire la aplicarea prevederilor Codului de procedura fiscală, petentul susține că echipa de control:

- nu a stabilit corect TVA-ul, stabilind o baza nereală ce nu este guvernata de prevederile art. 152 și nu o baza corectă conform art. 152 indice 2 Cod fiscal.

- nu a efectuat constatările complete în condițiile în care nu a verificat și documentele de proveniență a mașinilor care fac obiectul impunerii.

- cu toate că avea obligația să examineze starea de fapt conform art. 7 alin.2 și 3 din Codul de procedura fiscală citat în cuprinsul contestației, în mod tendențios a preluat numai ieșirile (vânzările) de autoturisme, iar la stabilirea TVA-ului nu a luat în calcul și intrările (cumpărările) pentru o încadrare corectă a acestei taxe, astfel în loc să aibă un rol activ, echipa de control a avut un rol distructiv.

- a interpretat în mod total eronat voința legiuitorului cu privire la articolul 152 Cod fiscal, ignorând aplicarea corectă a art. 152 indice 2

- prin interpretarea eronată a legii fiscale respectiv a art. 152 în loc de art. 152 indice 2, s-a încălcat prevederile art. 113 alin (2) lit. i) prin faptul că impunerea suplimentară nu a fost corectă, fiind stabilită la o bază vădit eronată.

Având în vedere prevederea de la art. 341 alin (2), modul defectuos de efectuare a controlului fiscal ce a adus mari prejudicii materiale și morale persoanei fizice controlate, precum și prevederile Deciziei CCR nr.694/20.10.2015, petentul consideră că în acest caz trebuie aplicată și revederea art. 341 alin 2 Cod procedura fiscală în vederea descurajării întocmirii de acte fiscale tendențioase.

Pentru toate aceste motive, petentul solicită desființarea deciziilor de impunere și a raportului de inspecție fiscală cu privire la :

a) impunerile aferente anului 2011 ca fiind tardiv făcute, intervenind prescripția;

b) stabilirea ca plătitor de TVA a persoanei fizice X cu anul 2011, aceasta fiind tardivă peste termenul de prescripție (stabilirea de plătitor se face printr-o decizie, decizie ce poate fi emisă în interiorul termenului de prescripție de 5 ani;

c) stabilirea bazei de impunere pentru TVA aferent anilor 2012-2016 in primul rând ca nu este plătitor de TVA si in al II-lea rând bazele sunt stabilite eronat in baza art. 152 in loc de art. 152 indice 2 din Codul fiscal.

II. A. Prin Decizia de impunere nr./13.09.2017 emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr./13.09.2017, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale este 01.10.2011 – 30.06.2017

În perioada 2011 – 30.06.2017, persoana fizică X a efectuat un număr de 75 de tranzacții cu autoturisme, realizând un venit cumulativ în sumă de xxxxxxxlei după cum urmează:

- an 2011 - xxxxx lei
- an 2012 - xxxxxx lei
- an 2013 - xxxxxx lei
- an 2014 - xxxxxx lei
- an 2015 - xxxxx lei
- an 2016 - xxxxx lei

Organele de inspecție fiscală au reținut că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, acesta obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice.

Organele de inspecție fiscală au precizat că veniturile realizate de contribuabil în anul 2011 au fost în valoare de xxxxxx lei, depășind în luna februarie 2011, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, prin realizarea unor venituri în valoare de xxxxxxxx lei, modul de calcul al datei depășirii plafonului de scutire de TVA fiind redat de organele de inspecție fiscală, în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală parțială.

În conformitate cu prevederile legale prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care dl. X, trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.04.2011.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a realizat activitatea neautorizată de tranzacții auto, respectiv achiziționare și comercializare de autoturisme, fără să declare veniturile realizate la organul fiscal competent.

Aferent tranzacțiilor în sumă totală de xxxxxxxx lei efectuate de persoana fizică X în perioada 01.10.2011 – 30.06.2017 organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată în sumă de xxxxx lei, prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada octombrie 2011 – decembrie 2015), aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din

Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016. De asemenea, conform prevederilor art. 291 alin.1 lit.a și lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul Fiscal cota standard aplicată asupra bazei de impozitare pentru operațiunile efectuate în perioada 01.01.2016 – 31.12.2016 de 20% și cotei de 19 % pentru perioada 01.01.2017 – 30.06.2017.

B. Prin Decizia de impunere nr. /13.09.2017 emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. /13.09.2017, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Referitor la contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate din activități independente

Pentru perioada verificată 01.01.2011 - 31.12.2015, în conformitate cu Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, coroborată cu Ordinul nr.617/2007 emis de CNAS, precum și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, domnul X, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetului Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru veniturile nete realizate din desfășurarea unei activități economice nedeclarate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de sănătate** datorată de persoana fizică X, **în sumă totală de xxx lei** pentru veniturile suplimentare realizate în cadrul activității desfășurate în perioada 2011- 2015.

Referitor la modul de determinare a impozitului pe venit

Persoana fizică X a realizat activități neautorizate constând în tranzacții auto, respectiv achiziționare și comercializare de autoturisme, fără să declare veniturile realizate la organul fiscal competent. Aceste venituri reprezintă venituri din activități independente, respectiv venituri comerciale constând în achiziția și vânzarea de autoturisme în mod repetat.

La nivelul anului 2011

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de xxxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxxx lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxxx lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil în sumă de xxxxx lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de xxxx lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La nivelul anului 2012

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de xxxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxxxx lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxxx lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în quantum de xxxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

La nivelul anului 2013

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de xxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxxx lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxx lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în quantum de xxxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

La nivelul anului 2014

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de xxxxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxx lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxx lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în quantum de xxxxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

La nivelul anului 2015

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de xxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxxx lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxx lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în quantum de xxxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme

III. Având în vedere susținerile petentului, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

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 mențiuni aferente anului 2011 sunt prescrise, fiind peste perioada de 5 ani termen care a fost depășit prin faptul că acest control a fost efectuat în perioada 08.08.- 11.09.2017, deci după data de 30.06.2017 când era ultima zi când era în termen de a efectua asemenea operațiuni”, 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 08.08.2017, anexa nr.1 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 creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

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

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

În 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 februarie 2011, persoana fizică X a depășit plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro;

- începând cu data de 01.04.2011 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 01.04.2011 – 30.06.2017, 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, respectiv 25.07.2011, 25.10.2011, 25.01.2012, (...), 25.07.2017;

- 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 trimestrele II și III ale anului 2011, termenul de prescripție al 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 avea obligația de a depune decontul de TVA (25.07.2011 pentru TRIM. II 2011), respectiv **01 ianuarie 2012** și s-a împlinit la data de **01 ianuarie 2017**.

În schimb, 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**.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. HDG-AIF/13.09.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **08.08.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, deoarece petentul nu a deținut Registrul unic de control, iar Decizia de impunere nr. HDG-AIF nr...../13.09.2017, contestată în cauză, a fost emisă la data de **13.09.2017**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.10.2011 – 30.06.2017, 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 01.04.2011, depășind plafonul de TVA în luna februarie 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 01.10.2011 – 30.06.2017 conform anexei nr.3 la RIF, pentru perioada 01.04.2011 – 30.09.2011 aceștia fiind în imposibilitatea stabilirii taxei pe valoarea adăugată de plată deoarece pentru această perioadă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit la data de 01 ianuarie 2017.

Pe cale de consecință analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată (Anexa nr.3 la RIF), se constată că **TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, este aferentă perioadei 01.10.2011 – 30.06.2017, 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 2011, exced cadrulul legal aplicabil, atâta timp cât, Codul de procedură 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 distinguit 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 .../13.09.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **08.08.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, 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 **13.09.2017**.

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.

Asupra fondului cauzei

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală nr..... din

.....2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de xxxxxx 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.

A. Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. HDG-AIF/13.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează suma de xxxxxx lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă veniturilor din vânzările de autoturisme, în condițiile în care nu a declarat veniturile realizate la organul fiscal competent, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada 2011 – 30.06.2017, dl. X a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, **realizând un venit cumulativ de xxxxxx lei, din vânzarea a 75 de autovehicule.**

Astfel, contribuabilul a realizat în anul 2011 venituri în valoare de xxxxxlei, depășind în luna iulie plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de xxxxxxx lei.

Deoarece data de la care dl. X trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA era 01.04.2011, organele fiscale, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, potrivit art. 310 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.

571/2003 și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de 258.793 lei.

În ceea ce privește TVA deductibilă, în exercițiile financiare 2015 – 2016, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la furnizori plătitori de TVA.

Prin urmare, aferent veniturilor obținute de către persoana fizică X din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada 01.10.2011 - 30.06.2017, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxxxx lei**, modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală.

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 TVA 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 TVA.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operațiunea nu se

cuprinde în sfera de aplicare a TVA dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 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 TVA, 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 TVA în condițiile în care *“desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”*.

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 Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, pct.(3) alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului 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.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal.(...)”

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 TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

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 TVA 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.125[^]1 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.125[^]1 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 TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA 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 Hotărârea Guvernului 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 TVA în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(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 înregistrată 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 TVA, 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 înregistrată în scopuri de taxă.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 24%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 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 cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ 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.”

Din prevederile legale citate, rezultă că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de TVA 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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2017, persoana fizică X, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, în luna februarie 2011 realizând o cifră de afaceri de xxxxxx lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA potrivit legii în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.04.2011.

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

În ceea ce privește susținerea petentului privitoare la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152² alin.1 lit. g din Legea nr.227/2015, învedereăm următoarele:

Art. 6, alin (1) din OUG 44/2008 prevede că: "*Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrate și autorizate, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.*"

Potrivit dispozițiilor art. 152. alin (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal "*O persoană impozabilă nou înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifra de afaceri anuală estimată, conform alin (2), sub plafonul de*

scutire si nu opteazã pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin (3)."

Legiuitorul permite aplicarea regimului special de scutire pentru TVA, **persoanelor impozabile** în materia TVA, aceasta însemnând orice persoanã care desfășoară, de o manierã independentã și indiferent de loc, activitãți economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitãți.

De asemenea, o activitate economicã poate fi desfășurată doar în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activitãților economice de cãtre persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.

Nerespectarea condițiilor prevãzute pentru aplicarea regimului special, obligã contribuabilul la aplicarea regimului normal în sensul **de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor și nu doar la marja de profit aferentã vânzãrilor.**

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 64, alin. 7 precizeazã ca "In scopul aplicãrii art. 152² alin. 13 si 14 Cod fiscal, persoana impozabilã revãnzatoare va îndeplini obligațiile prevãzute la punctele a), b), c), d) si e)", iar petentul NU a îndeplinit aceste obligații, pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.

La data controlului, (efectuat ulterior desfășurãrii activitãții economice), contribuabilul nu era autorizat si înregistrat în condițiile legii, iar organul fiscal nu putea aplica retroactiv textul de lege. **DI X**, însã, nu a fost și nu este înregistrat potrivit art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nici autorizat în condițiile legii.

Fiind un regim derogatoriu de la regimul general de TVA reglementat de Directiva 2006/112, acesta se aplica in mod excepțional si numai ca mãsura necesara pentru atingerea obiectivului sau.

Imposibilitatea deducerii TVA in amonte, trebuie sa fie in sa legalã, nu convenționalã (sau opționalã). Faptul cã o persoanã nu și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția unui bun (datoratã lipsei facturii, nu prin voința sa), nu dã dreptul la aplicarea regimului fiscal al marjei de profit pe bunurile second hand.

Prin urmare, **pentru a beneficia de regimul special de scutire prevãzut de art. 152² Cod fiscal, dl X trebuia sã fie autorizat**, conform OUG 44/2008, privind desfășurarea activitãților economice de cãtre persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale si întreprinderi familiale și sã fie înregistrat ca persoanã impozabilã, potrivit *art. 153 Cod fiscal*, aspecte care acesta nu le-a îndeplinit, astfel ca organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevãzut de art. 152² Cod fiscal si nici prevederile alin. 4) ale aceluiași articol așa cum susține petentul în contestația formulatã. Contestatorul putea aplica regimul special pentru bunuri second-hand, în cazul în care se înregistra în scopuri de TVA, se autoriza și își declara

veniturile realizate din activitatea comercială, și emitea facturi, cu obligativitatea înscrierii acestei mențiuni.

Nici susținerile petentului în legătură cu faptul că echipa de inspecție fiscală nu a verificat și documentele de proveniență a mașinilor care fac obiectul impunerii și că „ în mod tendențios au preluat numai ieșirile (vânzările) de autoturisme, iar la stabilirea TVA-ului nu a luat în calcul și intrările (cumpărările) pentru o încadrare corectă a acestei taxe” nu sunt întemeiate și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

Organele de inspecție fiscală, în exercițiile fiscale 2015 – 2016 au acordat petentului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă autovehiculelor achiziționate pe bază de factură de la furnizori plătitori de TVA, achiziții care au fost efectuate în baza unor documente(facturi) care au îndeplinit calitatea de documente justificative conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Prin contestația formulată petentul nu prezintă niciun document justificativ care să îndeplinească calitatea de document justificativ conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere, și de care organele de inspecție fiscală să nu fi ținut cont la calculul TVA, astfel că susținerile sale nu sunt susținute cu niciun document de natura mijloacelor de proba, organele fiscale acordând petentului dreptul de deducere a TVA pentru toate documentele justificative prezentate de acesta;

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de 104.696 lei, motiv pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit. a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“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 formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/13.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF/13.09.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală,

în ceea ce privește suma de xxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF/13.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de xxx lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de xxx lei aferentă veniturilor din vânzările de autoturisme, în condițiile în care, a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedecarate, iar argumentele prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, persoana fizică X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme în vederea revânzării, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Prin Decizia de impunere nr. HDG-AIF/13.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- la nivelul anului 2011, un **venit net impozabil în sumă de xxx lei** și un **impozit pe venit aferent în sumă de xxx lei**, din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de xxxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxxxx lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxxx lei.

- la nivelul anului 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de xxxxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de xxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxxx lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxxxx lei.

- *la nivelul anului 2013*, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de xxxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de xxxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxxx lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxx lei.

- *la nivelul anului 2014*, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de xxxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de xxxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxxx lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxxx lei.

- *la nivelul anului 2015*, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de xxx lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de xxxx lei, iar cheltuielile în sumă de xxx lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de xxxxx lei.

Aferent veniturilor din activități independente, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de sănătate** datorată de persoana fizică X, **în sumă totală de lei**, după cum urmează:

Pentru anul fiscal 2011

- venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: xxxxx lei
- CASS stabilită suplimentar: xxxxx lei.

În drept, în materia impozitului pe venit din activități independente sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(1) pct.1 și pct.4, art.39 lit.a), art.40 alin.(1) lit.a), art.41 lit.a), art.46 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.7 “(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit; (...)

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă; (...)”

Art.39 “Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente; (...)”

Art.40 “(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României; (...)”

Art.41 “Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46; (...)”

Art.46 “(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin.(3), precum și din practicarea unei meserii.”

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că se supun impozitului pe veniturile din activități independente, persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual.

Totodată, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsește libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct ci și cu personalul angajat de întreprinzători, în condițiile legii.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 2012 - 2015:

“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 privind venitul realizat 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”.

Din prevederile legale invocate, se reține că persoana fizică avea obligația declarării veniturilor obținute din desfășurarea activității de comerț cu autovehicule.

De asemenea, art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.80 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

Art.48 “(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; (...)”

Art.80 “(1) Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art.41 lit.a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.

(2) Veniturile din categoriile prevăzute la art.41 lit.a), c) și f), ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, conform anexelor la raportul de inspecție fiscală, rezultă că persoana fizică X a realizat venituri comerciale pentru care datorează impozit pe venit în cotă de 16%, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente; (...)”

Prin urmare, organul de soluționare reține că persoana fizică X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme, obținând venituri comerciale din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, un **impozit pe venit suplimentar aferent în sumă de 347 lei** aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul X.

În materia contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate sunt aplicabile prevederile Capitolului V Secțiunea 1 “Constituirea Fondului

național unic de asigurări sociale de sănătate” art.257 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății:

“(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art.213 alin.(1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra: (...)

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar; (...),”

coroborate cu prevederile 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.7 *“(1) Persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra:*

a) venitului net determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfășoară activități independente ale căror venituri sunt determinate pe baza contabilității în partidă simplă; (...)

(3) Pentru veniturile realizate din activități independente, contribuția se plătește de persoana care le realizează.”

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. (...)”

precum și prevederile Titlului XI² “Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

Art.296^21 “(1)Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz: (...)

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice; (...).”

Art.296^22 “(2) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art.296^21 alin.(1) lit.a) - e), este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Art.296^25 “(...) (3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art.80.”

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor realizate de o persoana fizică autorizată, acestea au obligația de a reține și de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 – 30.06.2017, **contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de xxx lei**, aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul X.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice, impozitul pe venit în cuantum de xxx lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de xxx lei, motiv pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“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 formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.09.2017 privind impozitul

pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF/13.09.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește impozitul pe venit în cuantum de xxx lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de xx lei.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de către domnul X, împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF/13.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/13.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de **xxxxx lei**, reprezentând:

- xxx lei - taxă pe valoarea adăugată
- xxx lei - impozit pe venit
- xxx lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

- prezenta decizie se comunica la

- X

- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din OPANAF nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva 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.

