

## DECIZIA nr.204

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Inspectie Fiscala, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la solutionarea contestatiei formulata de către X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE.

X prin contestatia înregistrată la A.J.F.P. contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala ,de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala , prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit;
- contributii de asigurari sociale de sanatate;
- contributii de asigurari sociale;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrative fiscale, prin remiterea acestora contribuabilului, sub semnatura , dupa cum rezulta din adresa, existenta in copie la dosarul cauzei iar contestatia a fost depusa, inregistrata la A.J.F.P. , conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

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

I.X prin contestatia înregistrată la A.J.F.P., contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala , prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale reprezentand TVA, impozit pe venit, contributi de

asigurari sociale de sanatate și contributii de asigurari sociale și solicita anularea acestora, pentru urmatoarele considerente:

**A).Motive procedurale:**

Contestatarul invoca excepția competenței organelor fiscale de a efectua inspecție fiscală în cazul unei entități radiate în urmă cu 3 ani respectiv inspecția fiscală a fost efectuată începând cu septembrie 2019 iar X a fost radiata de la Oficiul Național al Registrului Comerțului la data de octombrie 2016, context în care a fost verificată activitatea unui contribuabil care nu mai exista.

Invoca în susținere prevederile art.114 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit caruia „*Inspecția fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.*” și arata ca în cazul de fata s-a efectuat inspecție fiscală asupra unei entități radiate, fără a se indica temeiul legal care permite efectuarea unui astfel de control.

Mai mult, cu ocazia acestei inspecții s-au stabilit obligații suplimentare de natura taxei pe valoarea adăugată, obligații care se declară și se achită pe codul fiscal atribuit de către organele fiscale entității plătitoare de TVA; în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere fiind inserate atât codul fiscal atribuit entității radiate cât și codul numeric personal al persoanei fizice X fără ca inspectorii fiscali să precizeze temeiul legal care permite efectuarea unui astfel de control, în cazul unei entități radiate.

Pentru motivele prezentate contestatarul invoca excepția lipsei competenței organelor fiscale de a efectua inspecție fiscală după 3 ani de la radierea întreprinderii individuale, cu atât mai mult cu cât informațiile privind procedura de radiere au fost puse la dispoziția acestora de către ONRC, iar împotriva acestei proceduri organele fiscale aveau posibilitatea formulării unei opoziții în cadrul procedurii de radiere, în termenele legale, pentru a efectua control înainte ca entitatea să fie radiată.

**B) Pe fondul cauzei:**

Contestatarul sustine ca obligațiile fiscale suplimentare , au fost stabilite cu încălcarea normelor legale, în mod subiectiv.

Contestatarul arata ca, în mod eronat inspectorii fiscali au înscris în Raportul de inspecție fiscală ca X nu a mai făcut obiectul vreunei inspecții fiscale; arata ca întreprinderea individuală a mai făcut obiectul unui control inopinat, desfășurat în perioada aprilie-mai 2019, control efectuat de către aceiași inspectorii în baza Ordinului de serviciu.Urmare controlului inopinat s-a întocmit Procesul-verbal, prin care au fost reținute aceleași aspecte care ulterior au fost consemnate și în Raportul de inspecție fiscală.

Astfel, controlul fiscal a fost inițiat încă din martie 2018, dată la care a fost emis primul ordin de serviciu și s-a concretizat în două acte de control în care s-au consemnat aceleași aspecte, fiind verificată în ambele situații aceeași perioadă, aceste documente fiind Procesul-verbal și Raportul de Inspecție Fiscală.Potrivit celor consemnate în actele de control încheiate, ambele acțiuni s-au desfășurat la sediul AJFP deși s-a verificat o activitate de exploatare a lemnului, care presupune organizarea unui flux tehnologic specific.

1).În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat;

a).Cu privire la taxa pe valoarea adăugată, contestatarul arata ca urmare controlului s-a stabilit că, pentru anumite bunuri și servicii achiziționate în timpul desfășurării activității, respectiv pavaaj, cabină de duș cu hidromasaj, set dus, aparate

TV, fier de călcat, reparații auto etc pentru care s-a dedus TVA aferentă achizițiilor nu se face dovada folosirii bunurilor/serviciilor în scopul operațiunilor taxabile ale întreprinderii individuale.

Fata de aceasta afirmație, contestatarul arată ca activitatea întreprinderii Individuale a încetat încă din luna octombrie 2016, fiind radiată de la ONRC și din evidențele fiscale în octombrie 2016, ori la data controlului nu mai era posibilă efectuarea vreunei dovezi, deoarece nu mai desfășoară activitate.

Contestatarul susține ca bunurile achiziționate, au fost utilizate pentru amenajarea sediului firmei, iar reparațiile autoturismului BMW au fost suportate de întreprinderea individuală în condițiile în care acest autoturism a fost pus la dispoziția activității în baza contractului de comodat încheiat între proprietar și entitatea care desfășura activitatea economică; considera ca TVA a fost colectată în mod subiectiv de către organele de control.

b).Referitor la factura de deșeurii material lemnos pentru care s-au aplicat măsurile de simplificare, contestatarul susține ca inspectorii fiscali, au făcut abstracție de prevederile art.160, alin.(2), lit. b) din Legea nr.571/2003, art.331, alin.(2), lit. b) din Legea nr.227/2016 privind Codul Fiscal, coroborate cu prevederile Codului silvic aprobate prin Legea nr.46/2008.

Contestatarul susține ca potrivit acestor prevederi legale taxarea inversă se aplica și în cazul vânzării lemnului de foc , însă organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar TVA fără a specifica temeiul legal potrivit căruia deșeurile de foc au un alt tratament fiscal decât lemnul de foc.

c).Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor de lemn de foc de la furnizorul P, pentru care se impunea aplicarea măsurii de simplificare privind taxarea inversă, contestatarul susține ca deducerea s-a realizat potrivit datelor cuprinse în facturile primite de la furnizor.Aceste facturi au fost plătite, implicit fiind achitate și taxa pe valoarea adăugată, situație în care taxa a fost achitată bugetului de stat de către emitentul acestor facturi.

Invoca în susținere dispozițiile pct. 82, alin.(7) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea Codului Fiscal și susține ca în cazul de față inspectorii fiscali nu au dispus măsuri pentru obligarea furnizorului la corectarea operațiunilor, ci s-au mulțumit să colecteze taxa pe valoarea adăugată , ceea ce conduce la plata dublă a aceleiași obligații față de stat, o dată de către furnizorul care a evidențiat taxa colectată în factura emisă și a doua oară de către beneficiar, urmare excluderii TVA dedusă și obligarea întreprinderii individuale la plata acestei sume către bugetul statului.

d).Cu privire la livrările intracomunitare efectuate în perioada iulie- noiembrie 2014 către D din Germania și W din Germania pentru care s-a constatat lipsa codurilor valabile de TVA ale celor doi clienți, contestatarul susține ca la data livrării cele două firme au comunicat codurile valabile privind înregistrarea în scopuri de TVA, atribuite de autoritățile fiscale din Germania.

Referitor la informațiile deținute de către organele fiscale, comunicate de către Serviciul Informații Fiscale - Compartimentul cooperare administrativă și schimb de informații din cadrul DGRFP - AJFP, contestatarul susține ca întreprinderea individuală nu dispunea de mijloacele necesare pentru obținerea acestor informații, singura modalitate de verificare fiind documentul privind codul de TVA atribuit de autoritățile germane, document comunicat de clienți.

Pentru motivele prezentate contestatarul considera ca nu datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată , stabilită suplimentar de către organele de inspectie fiscala.

e).Referitor la livrarile de bunuri, efectuate în lunile august și octombrie 2015 către firma E din Bulgaria, pentru care nu s-au prezentat documentele de transport(CMR), contestatarul arata ca mărfurile au fost livrate cu un mijloc de transport tip Dubă, pentru care nu este necesar CMR.

Invoca în susținere prevederle art.10, alin.(1) din Ordinul MF nr.2222/2006 privind aprobarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(l) lit a) - i) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, potrivit caruia justificarea livrărilor intracomunitare se poate realiza pe baza „c) orice alt document, cum ar fi:(...)” și arata ca inspectorii fiscali nu au luat în considerare extrasele de cont bancar din care rezultă încasarea contravalorii bunurilor livrate către acest client extern și comenzile primite în vederea livrării bunurilor.

Pentru motivele prezentate , contestatarul considera ca nu datorează bugetului de stat TVA stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Totodata, contestatarul arata ca taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar nu o datorează de fapt, atâta timp cat in ultimul decont de TVA suma negativă, de restituit de la bugetul statului aspect reținut și de către organele de control prin actul întocmit; în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată nu a fost restituită, dacă obligațiile suplimentare ar fi stabilite cu respectarea normelor legale aplicabile, ar rezulta TVA de restituit și nicidecum o obligație de plată de această natură.

## **2.Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat, contestatarul prezinta în susținere urmatoarele argumente:**

**Pentru anul 2014,** urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit baza de calcul suplimentara pentru impozitul pe venit la care au calculat , în mod nejustificat , impozit pe venit .

Contestatarul arata ca diferența de venit reprezinta avansuri încasate în anul 2014 de la firmele I, J,T; sustine ca avansurile încasate nu sunt specificate ca și elemente de natura veniturilor la art.48, alin. (1) și (2), lit a) din Codul fiscal, motiv pentru care considera că organele de inspectie fiscala au analizat în mod subiectiv aceste încasări.

Totodata , contestatarul nu este de acord cu excluderea din categoria cheltuielilor deductibile fiscal a sumei considerate de organele de inspectie fiscala ca fiind achiziții efectuate în scop personal.

**Pentru anul 2015,** contestatarul arata ca organele de inspectie fiscala au stabilit baza de calcul suplimentara pentru impozitul pe venit la care au calculat , în mod nejustificat , impozit pe venit .

La stabilirea venitului net, contestatarul arata ca urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat necuprinderea la venituri a unor avansuri încasate și declararea unor cheltuieli mai mici.

Referitor la avansurile încasate, contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscala nu au indicat temeiul legal privind cuprinderea acestora în elemente de natura veniturilor, motiv pentru care considera că majorarea venitului impozabil cu aceste sume este nejustificată legal.

Contestatarul considera ca în mod nejustificat organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile pe motiv ca bunurile și serviciile ar fi fost achiziționate

în scop personal, în condițiile în care nu a fundamentat legal excluderea acestor cheltuieli.

Totodată contestatarul arată că, unul dintre obiectivele controlului, a fost „verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și tratamentul fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli”, însă inspectorii fiscali nu au observat că există unele plăți care nu apar în Registrul de încasări și plăți, deoarece sunt atipice, decontarea fiind efectuată prin compensarea creanțelor cu datoriile; în anul 2015 au fost efectuate astfel de compensări, aceasta fiind una dintre modalitățile de decontare practicate cu partenerul G, de la care s-a achiziționat masă lemnoasă și căruia i se livrau materiale lemnoase.

Contestatarul arată că suma de ..reprezintă o parte din plata materiei prime achiziționată în vederea desfășurării activității, plată care nu apare în Registrul Jurnal de Incasări și Plăți la care s-au raportat inspectorii fiscali atunci când au recalculat obligațiile de plată aferente acestui exercițiu financiar; astfel consideră că aceste cheltuieli ar trebui luate în calcul la stabilirea impozitului pe venit. Impozitul pe venit stabilit în mod suplimentar fără luarea în considerare a cheltuielilor cu materia primă decontate prin compensare, este supradimensionat, motiv pentru care contestatarul consideră că obligațiile suplimentare au fost stabilite în mod subiectiv.

### **Pentru anul 2016**

Contestatarul arată că în raportul de inspecție fiscală s-a menționat faptul că pentru perioada 01.01.2016 - 05.10.2016 a fost emisă Decizia de plăți anticipate, pe baza declarației depuse pentru anul 2015, prin care s-a declarat un venit brut, cheltuieli deductibile, venitul net estimat iar impozitul pe venit plăți anticipate stabilit fiind în valoare de...; pentru acest an nu a fost depusă Declarația 200 cu veniturile și cheltuielile efectiv realizate.

Contestatarul nu este de acord cu respingerea de la deductibilitate a cheltuielilor reprezentând bunuri și servicii, considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind efectuate în interes personal, pentru motivele mai sus prezentate. Cu privire „venit net nedeclarat stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestatarul susține că:

-chiar dacă declarația privind venitul realizat pe anul 2016 nu a fost depusă, în evidențele organelor fiscale au fost înregistrate obligații de plată din oficiu, în baza Deciziei de impunere pentru plăți anticipate, prin care s-au estimat venituri și cheltuieli, venitul net cuprins în această decizie fiind de..., iar impozitul pe venit de...;

-în anul 2016 au fost efectuate decontări prin compensare, după cum s-a mai arătat, aceasta fiind una dintre modalitățile de decontare practicate cu partenerul G, de la care se achiziționa masă lemnoasă și căruia i se livrau materiale lemnoase. Suma de ...reprezintă o parte din plata materiei prime achiziționată în vederea desfășurării activității, plată care nu apare în Registrul jurnal de încasări și plăți la care s-au raportat inspectorii fiscali atunci când au recalculat obligațiile de plată aferente acestui exercițiu financiar. Contestatarul consideră că aceste cheltuieli ar fi trebuit să fie luate în calcul la determinarea venitului impozabil motiv pentru care susține că impozitul pe venit a fost supradimensionat.

De asemenea, arată că impozitul pe venit stabilit de organele de control prin Decizia privind stabilirea plăților anticipate aferente anului 2016 a fost în sumă de ...lei, rezultând încă o dată faptul că obligațiile suplimentare de natura impozitului pe venit,

au fost stabilite în mod subiectiv, fără a fi analizată în mod obiectiv activitatea desfășurată de întreprinderea individuală până la radiere.

### **3. Referitor la contribuția pentru asigurările sociale de sănătate;**

**Referitor la CASS stabilită suplimentar de plata pe anul 2014,** contestatarul sustine ca, venitul net impozabil stabilit suplimentar de către organele de control a fost determinat prin cuprinderea în baza impozabilă a unor avansuri încasate, fără indicarea temeiului legal, respectiv prin excluderea unor cheltuieli care în mod nejustificat s-au considerat a fi efectuate în interes personal.

Astfel considera ca, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate stabilită suplimentar, nu este datorată, fiind stabilită asupra unui venit net suplimentar determinat în mod nejustificat.

**Referitor la CASS aferentă anului 2015,** contestatarul considera ca nu datorează bugetului de stat acesta suma pe motiv ca, inspectorii fiscali au apreciat în mod subiectiv că avansurile încasate de la diverși clienți reprezintă elemente de natura veniturilor, iar unele cheltuieli efectuate au fost excluse pe motiv ca au fost efectuate în interes personal; în schimb au fost ignorate decontările efectuate prin compensarea creanțelor cu obligațiile de plată, care nu apar în Registrul jurnal de încasări și plăți, ceea ce a condus la majorarea bazei impozabile pentru stabilirea impozitului pe venit.

### **Referitor la CASS aferentă anului 2016;**

Contestatarul arata ca pentru anul 2016 organele de control au stabilit CASS de plată suplimentar în condițiile în care Declarația 200 nu a fost depusă, însă organele de inspectie fiscala au făcut abstracție de faptul că pentru această perioadă a fost emisă Decizia privind plățile anticipate, în baza căreia au fost evidențiate obligațiile de această natură stabilite din oficiu de către Serviciul Fiscal.

Totodata contestatarul sustine ca, nici cu ocazia verificării acestei perioade inspectorii fiscali nu au avut în vedere compensările dintre creanțe și obligații, pe care entitatea le-a realizat cu partenerii săi, operațiuni care nu sunt evidențiate în Registrul jurnal de încasări și plăți, situație în care cheltuielile cu materiile prime plătite prin această modalitate de decontare nu au diminuat venitul net.

În aceste condiții, contestatarul considera ca, CASS a fost stabilită în mod subiectiv, fără respectarea prevederilor legale aplicabile și fără a se ține seama de obligațiile anticipate stabilite pentru această perioadă de către organele fiscale, prin Decizia de plăți anticipate emisă din oficiu.

### **4.Referitor ca contribuția de asigurări sociale stabilită suplimentar de plata pe anul 2016;**

Contestatarul arata ca, chiar dacă nu a fost depusă Declarația privind veniturile realizate în anul 2016, ca și în cazul celorlalte obligații suplimentare stabilite pentru anul 2016, au fost stabilite din oficiu obligații anticipate, prin decizia privind plățile anticipate, sume care erau deja evidențiate în evidențele fiscale.

Considera ca raționamentul inspectorilor fiscali de stabilire a CAS suplimentar a fost unul subiectiv, pornindu-se de la venitul net suplimentar stabilit fără luarea în considerare a decontărilor prin compensarea creanțelor cu obligațiile, și fără a se verifica dacă există obligații evidențiate în evidențele fiscale pentru anul 2016.

Astfel, sustine ca nu datorează bugetului de stat contribuția de asigurări sociale.

Pentru motivele mai sus prezentate contribuabilul considera ca nu datorează bugetului de stat obligațiile suplimentare motiv pentru care solicită anularea Raportului de inspecție fiscală, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, împreună cu situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice împreună cu situația privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecție fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. -Inspecție fiscală au stabilit în sarcina X pe perioada 17.02.2014-05.10.2016, TVA suplimentară.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emise în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. -Inspecție fiscală, au stabilit în sarcina X pe anii 2014, 2015 și 2016 impozit pe venit suplimentar, contribuții de asigurări sociale de sănătate și contribuții de asigurări sociale.

Din Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA, stabilită suplimentar, rezulta:

În aprilie 2015, X a beneficiat de rambursarea cu control ulterior a soldului negativ de TVA.

Solicitarea la rambursare s-a făcut prin decontul de taxă întocmit pentru luna aprilie 2015, înregistrat la Serviciul Fiscal Municipal și a fost soluționată pe baza de analiză SIN, fiind emisă Decizia de rambursare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data radierii, potrivit ultimului decont de TVA întocmit de contribuabil pentru luna octombrie 2016, înregistrat la Serviciul Fiscal Municipal, acesta figura cu un sold al sumei negative de TVA, care nu a fost solicitat la rambursare.

Urmare verificării TVA, pe perioada 17.02.2014-05.10.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că:

a) În perioada august 2014 - octombrie 2016, X a achiziționat diverse bunuri (pavaj, cabina hidromasaj, mp3 player, set dus, TV - 3 buc, boxe, fier de călcat etc.) precum și servicii de reparații pentru autoturism BMW, care nu se află în proprietatea contribuabilului, exercitându-și dreptul de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile astfel ca în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 respectiv prevederile art.270 alin.(4) lit.a) și art.286 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, au colectat suplimentar TVA.

b) Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a facturat către diverși clienți, deșeuri material lemnoas, aplicând în mod eronat măsurile

de simplificare în sensul ca deseurile de material lemnos nu intra în categoria celor pentru care se aplica măsurile simplificate.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca, în speta au fost încălcate dispozițiile art. 160, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 respectiv prevederile art.331 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016 , motiv pentru care au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile.

c) În lunile octombrie și noiembrie 2014, X a achiziționat de la Societatea P, în baza facturilor lemn de foc pentru care a dedus TVA, fără a aplica măsurile de simplificare pentru aceste operațiuni, în sensul de a colecta TVA concomitent cu deducerea TVA.

În aceste condiții organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost încălcate prevederile art. 160, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe acesta perioada și au procedat la colectarea TVA prin aplicarea cotei standard de 24% la valoarea de achiziție a bunurilor și serviciilor în cauza.

d) În perioada iulie-noiembrie 2014, X , a efectuat anumite livrări intracomunitare de bunuri (material lemnos), către clienți din Germania, conform facturilor redată în anexa nr. 6.

Organele de inspectie fiscala au solicitat Serviciului Informații Fiscale - Compartimentul Cooperare Administrativă și Schimb de Informații din cadrul D.G.R.F.P. - A.J.F.P, verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA al clienților: D din Germania și W Germania .

Din adresa, emisă de acest compartiment rezulta ca, codul de înregistrare în scopuri de TVA aparținând clientului intracomunitar D nu este valabil după data de 22.10.2013 iar codul de înregistrare în scopuri de TVA înscris pe facturi pentru firma W Germania nu este valabil.

Având în vedere că pentru aceste operațiuni nu au fost comunicate coduri valabile, operațiunile în cauza nu sunt scutite de TVA conform prevederilor art.128 alin.(9), art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare astfel ca, X avea obligația de a emite facturile în cauză cu TVA cu cota de 24%.

Drept urmare, pentru aceste operațiuni, s-a procedat la colectarea TVA aferentă, prin aplicarea cotei standard de TVA de 24%, la valoarea bunurilor vandute.

e) Urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca întreprinderea individuala a emis în lunile august și octombrie 2015, un număr de 3 de facturi către firma E din Bulgaria, care a comunicat un cod valid de TVA; livrările au fost considerate de contribuabil ca fiind operațiuni scutite cu drept de deducere însă în timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente de transport (CMR-uri) prin care să facă dovada că bunurile (material lemnos și cherestea) au fost transportate din România în Bulgaria.

Astfel, s-a constatat ca nu sunt îndeplinite condițiile de scutire prevăzute la art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art.10 alin.(1) din Ordinul MF 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până în 31.12.2015), motiv pentru care organele de



inspectie fiscala au procedat la colectarea suplimentara a TVA asupra bazei impozabile.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar, rezulta:

#### **Anul 2014**

Pe anul 2014, X a fost impusa în baza declarației anuale de venit privind veniturile realizate în anul 2014, înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal, prin care a fost declarat un venit brut și cheltuieli; în baza acestei declarații a fost emisă Decizia de impunere anuală, potrivit căreia contribuabilul înregistrează pentru anul 2014 un venit net și impozit pe venit.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

a) X a calculat și declarat în mod eronat rezultatul fiscal aferent anului 2014.

Potrivit sumelor înscrise în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2014 (Anexa nr. 9), a rezultă un venit brut mai mare decât venitul brut declarat de contribuabil.

Venitul brut a fost stabilit de organele de inspectie fiscala urmare constatarii diferenței dintre totalul încasărilor în numerar și bancă înscrise în registrul jurnal și sumele reprezentând ridicări în numerar și devize vândute la licitație (care au fost înscrise atât la încasări cât și la plăți), precum și taxa pe valoarea adăugată colectată de contribuabil în anul 2014 potrivit deconturilor de TVA depuse.

De asemenea, din calculele efectuate au rezultat cheltuieli deductibile mai mari decât totalul cheltuielilor declarate de contribuabil. Cheltuielile au fost determinate prin diferența dintre totalul plăților în numerar și bancă înscrise în registrul jurnal și sumele reprezentând ridicări în numerar și devize vândute la licitație (care au fost înscrise atât la încasări cât și la plăți), precum și taxa pe valoarea adăugată deductibilă declarată de contribuabil în anul 2014 potrivit deconturilor de TVA depuse.

Astfel, potrivit Registrului jurnal de încasări și plăți, pentru anul 2014 a rezultat un venit net mai mare decât venitul net declarat de contribuabil.

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca diferența de venit nedeclarată, se datorează neluării în calcul la stabilirea venitului a unor avansuri încasate în anul 2014 de la societatile I, J, T; astfel s-a constatat ca în cauza au fost încălcate dispozițiile art.48 alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Urmare constatarii nedeclarării venitului brut și a stabilirii de cheltuieli deductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferența de venit net impozabil .

b) Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile evidențiate și declarate de către contribuabil, au fost majorate nejustificat prin înregistrarea sumei reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii, care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scop personal de către titularul întreprinderii individuale.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca s-au încălcat dispozițiile art 48, alin. (4), lit a), alin. (7), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și au respins la deductibilitate cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii, majorand baza impozabila cu acesta suma.

c) Organele de inspectie fiscala au constatat ca X a omis înregistrarea în registru jurnal de încasări și plăți pe anul 2014, respectiv declararea unui venit care a

fost înregistrat ca avans (cont 419) și din care s-a operat încasarea unei părți din contravaloarea facturii emisă către firma J.

În conformitate cu prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit un venit impozabil suplimentar.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferența de baza impozabila suplimentara pentru care contribuabilul datorează bugetului de stat diferența de impozit pe venit determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art. 43, alin. (1) din Codul Fiscal, asupra bazei impozabile suplimentare .

### **Anul 2015:**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul 2015, contribuabilul a fost impus în baza declarației anuale de venit privind veniturile realizate în anul 2015, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice, prin care a fost declarat un venit brut și cheltuieli. In baza acestei declarații a fost emisă Decizia de impunere anuală potrivit căreia contribuabilul înregistrează pentru anul 2015 un venit net și impozit pe venit.

Din verificarea operațiunilor înregistrate în Registrul Jurnal de Incasări și Plăți, precum și a documentelor justificative pentru venituri și cheltuieli prezentate de către contribuabil, s-au constatat următoarele:

a) X a calculat și declarat în mod eronat rezultatul fiscal aferent anului 2015. Astfel, potrivit sumelor totalizatoare înscrise în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2015 (Anexa nr. 13), rezultă un venit brut mai mare decât venitul brut declarat de contribuabil. Venitul brut a fost determinat prin diferența dintre totalurile încasărilor în numerar și bancă înscrise în registrul jurnal și sumele reprezentând ridicări în numerar și devize vândute la licitație (care au fost înscrise atât la încasări cât și la plăți), precum și taxa pe valoarea adăugată colectată de contribuabil în anul 2015 potrivit deconturilor de TVA depuse și TVA rambursată înscrisă în registrul jurnal de încasări și plăți.

De asemenea, din calculele efectuate rezultă cheltuieli deductibile mai mari decât totalul cheltuielilor declarate. Cheltuielile au fost stabilite prin diferența dintre totalul plăților în numerar și bancă înscrise în registrul jurnal și sumele reprezentând ridicări în numerar și devize vândute la licitație (care au fost înscrise atât la încasări cât și la plăți), precum și taxa pe valoarea adăugată deductibilă declarată de contribuabil în anul 2015 potrivit deconturilor de TVA depuse.

Din Registrul jurnal de încasări și plăți, pentru anul 2015 rezultă un venit net mai mare decât venitul net declarat de către contribuabil.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca diferența de venit nedeclarată, se datorează în mare parte neluării în calcul la stabilirea venitului a unor avansuri încasate în anul 2015 de la clientii contribuabilului , conform registrului jurnal de încasări și plăți, fiind încălcate prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (2), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b) Totodata organele de inspectie fiscala au constatat ca, cheltuielile evidențiate și declarate de către contribuabil, au fost majorate nejustificat prin înregistrarea sumei reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri si servicii, care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scopuri personale de către titularul întreprinderii individuale.

În conformitate cu prevederile art 48, alin. (4), lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie

fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile și totodata au majorat baza impozabila cu aceste cheltuieli.

Pe anul 2015. organele de inspectie fiscala au stabilit o diferență de baza impozabilă în plus pentru care contribuabilul datorează bugetului de stat o diferență de impozit pe venit , determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art. 43, alin. (1) din Codul Fiscal, asupra bazei impozabile suplimentare.

### **Anul 2016**

Pentru perioada 01.01.2016 - 05.10.2016, a fost emisă Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016, potrivit căreia pentru perioada menționată s-a estimat, pe baza declarației depuse pentru anul 2015, un venit brut, cheltuieli deductibile, cu un venit net estimat și impozit pe venit. Contribuabilul nu a depus declarația anuală privind veniturile realizate pentru anul 2016 (formular 200).

Din verificarea operațiunilor înregistrate în Registrul - jurnal de încasări și plăți, precum și a documentelor justificative pentru venituri și cheltuieli prezentate de către contribuabil, s-au constatat următoarele:

a) In anul 2016, cheltuielile evidențiate și declarate de către contribuabil, au fost majorate nejustificat prin înregistrarea sumei reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii, care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scop personal de către titularul întreprinderii individuale fiind încălcate astfel prevederile art. 68, alin. (4), lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile.

b) X a fost radiată in octombrie 2016.

In registrul jurnal de încasări și plăți aferent perioadei ianuarie - septembrie 2016 a fost înregistrat un venit net în sumă de....

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul 2016, contribuabilul nu a depus declarația privind venitul realizat conform dispozitiilor art.122 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca venitul net nedeclarat a fost în suma de ...

Organele de control au procedat la stabilirea venitului net anual impozabil prin deducerea din venitul net anual, a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de contribuabil, astfel:

-contribuția de asigurări sociale de stat datorata de contribuabil pentru anul 2016;

-contribuția de asigurări sociale de sănătate datorata de contribuabil pentru anul 2016;

Venitul net recalculat de organele de inspecție fiscală prin deducerea contribuției la fondul asigurărilor sociale de stat si a contribuției la bugetul asigurărilor sociale de sănătate este în sumă totală de ...

Având în vedere cele de mai sus, organul de control a procedat la calcularea impozitului pe venit pentru anul 2016, rezultând o diferență de impozit pe venit (regularizare)....

### **3).Contributii de asigurari sociale de sănătate;**

Urmare inspecției fiscale efectuate, pentru perioada 2014 - 2016 s-a constatat ca X, avea obligația de plată a unei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate, în cotă de 5,5%, care se aplică asupra veniturilor impozabile realizate de persoane

care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit, venit care constituie baza de impozitare pentru contribuția privind asigurările sociale de sănătate, conform prevederilor art. 257 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății și prevederilor art 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>), art.296<sup>21</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015; Pe anul 2016 sunt aplicabile prevederile art. 153, art. 155, alin (1) lit c), art. 156, art. 170, art. 175. din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

**Pe anul 2014**, a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Serviciu Fiscal Municipal, prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului o contribuție aferentă unei baze impozabile...

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit pe anul 2014 un venit net, rezultând diferența de venit net stabilit suplimentar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că X datorează bugetului de stat diferența de contribuții de asigurări sociale de sănătate asupra bazei impozabile stabilită suplimentar; Astfel au stabilit suplimentar contribuție de asigurări sociale de sănătate în conformitate cu prevederile legale de mai sus.

**Pe anul 2015**, a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Serviciul Fiscal Municipal, prin care a fost stabilită o contribuție aferentă unei baze impozabile.

Urmare controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net 2015, contribuabilul declarând venit net în valoare de...

Organele de inspecție fiscală au constatat că X datorează bugetului de stat diferența de contribuții de asigurări sociale de sănătate asupra bazei impozabile stabilită suplimentar; astfel organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată contribuție de asigurări sociale de sănătate.

**Pentru anul 2016**, organele de inspecție fiscală au constatat că nu a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate întrucât contribuabilul nu a depus Declarația pe venit anuală privind veniturile realizate (formular 200) astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate asupra venitului stabilit suplimentar pentru anul fiscal 2016 urmare inspecției fiscale efectuate, pentru care contribuabilul datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate suplimentară.

#### **4. Contribuții de asigurări sociale;**

Urmare inspecției fiscale efectuate, pentru anul 2016 s-a constatat că X avea obligația de plată, în conformitate cu prevederile art 152 alin. (2) din Codul fiscal, a unei contribuții de asigurări sociale, în cotă procentuală de 10,5% asupra bazei de calcul prevăzute la art 148, alin. (3) din Codul fiscal.

Contribuabilul nu a depus pentru anul 2016, Declarația privind veniturile realizate, astfel că nu a fost posibilă definitivarea contribuției de asigurări sociale de către SFM. Pentru anul 2016 este aplicată cota individuală de 10,5% prevăzută la art. 148 din Codul fiscal, întrucât contribuabilul nu a optat pentru încadrarea la cota integrală.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale datorate de contribuabil pentru anul 2016, după cum urmează:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Venitul stabilit suplimentar pentru anul fiscal 2016 urmare inspecției fiscale efectuate, este de...

Având în vedere că potrivit art 148, alin. (3) din Codul fiscal "...Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig. ", s-a determinat baza de impozitare pentru anul 2016, la nivelul sumei de... ; asupra bazei de impozitare astfel determinata organele de inspectie fiscala au aplicat cota procentuală de 10,5% și au stabilit în sarcina contribuabilului contribuție de asigurări sociale suplimentara în cuantum de ...

III. Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de catre contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:17.02.2014-05.10.2016;

**A)Motive procedurale;**

În ceea ce privește invocarea de către contestatar a exceptiei competentei organelor de inspectie fiscala de a efectua inspectie fiscala în cazul unei entitati radiate în urma cu 3 ani respectiv inspectia fiscală a fost efectuată începând cu septembrie 2019 iar X a fost radiata de la Oficiul Național al Registrului Comerțului in octombrie 2016 context în care a fost verificată activitatea unui contribuabil care nu mai exista, mentionam:

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca X a fost radiata de la Oficiul Național al Registrului Comerțului in octombrie 2016.

Inspectia fiscala s-a efectuat în perioada septembrie 2019-noiembrie 2019 , ulterior radierii vizand perioada 17.02.2014-05.10.2016, anterioara radierii.

In baza Avizului de inspectie fiscala, comunicat contribuabilului X a făcut obiectul unei inspectii fiscale având ca obiective:

-verificarea legalității si conformității declarațiilor fiscale, a concordantei dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/platitorului;

-verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/platitor;

-verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;

-analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

-verificarea existenței contractelor și a modului lor de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/platitor care sunt semnificative și relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;

-verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate;

-verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se afla bunurile impozabile;

-verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și a tratamentului fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;

-verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor /tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contribuțiile datorate;

-verificarea criteriilor pentru încadrarea activității desfășurate de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri drept activitate independentă;

-verificarea respectării normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar-contabile.

Urmare verificării organelor de inspectie fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia au fost emise Deciziile de impunere.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina X (intreprindere individuala radiata, TVA, pe perioada 17.02.2014-05.10.2016.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina X , impozit pe venit, contributi de asigurari sociale de sanatate si contributi de asigurari sociale, pe perioada 17.02.2014-05.10.2016.

În ceea ce privește efectele radierii din registrul comerțului a X, mentionam:

În primul rând trebuie retinut ca, regimul juridic al personalitatii, respectiv al persoanelor fizice , care potrivit legii fiscale sunt subiecte de drept fiscal, face obiectul dreptului comun, reglementat de Codul civil.

La art.3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , se prevede:

*„(1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.*

*(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”*

Astfel, cum legea fiscala nu reglementeaza un regim specific, rezulta ca regimul instituit de dreptul comun completeaza corespunzător dispozitiile legii fiscale .

Ceea ce intereseaza prin prisma problematiei supusa analizei este regimul incetarii existentei persoanei, regim pe care dreptul comun il reglementeaza diferit in cazul celor doua categorii de persoane respectiv persoana juridica si persoana fizica.

In ceea ce priveste persoana juridica relevante sunt prevederile art.244 si art.251 din Codul civil aprobat prin Legea nr.287/2009, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

- art.244

*“Persoana juridică încetează, după caz, prin constatarea ori declararea nulității, prin fuziune, divizare totală, transformare, dizolvare sau desființare ori printr-un alt mod prevăzut de actul constitutiv sau de lege.”*

- art.251

*“(1) Persoanele juridice supuse înregistrării încetează la data radierii din registrele în care au fost înscrise.*

*(2) Celelalte persoane juridice încetează la data actului prin care s-a dispus încetarea sau, după caz, la data îndeplinirii oricărei alte cerințe prevăzute de lege.”*

**In ceea ce priveste persoana fizica**, a carei calitate de a fi subiect individual de drept este data de capacitatea de folosinta, notiune care semnifica aptitudinea persoanei fizice de a avea drepturi si obligatii , relevante fiind dispozitiile art.35 din Codul civil potrivit caruia:

*“Capacitatea de folosință începe la nașterea persoanei și încetează odată cu moartea acesteia.”*

Mai mult, referitor la persoana fizica autorizata luand in considerare dispozitiile art.34 din Codul civil potrivit caruia:

*“Capacitatea de folosință este aptitudinea persoanei de a avea drepturi și obligații civile.”*

rezulta ca, indiferent de natura drepturilor si obligatiilor , fie ca acestea sunt de natura profesionala sau sunt de natura fiscala, suntem in situatia aceluasi subiect de drept, care este insasi persoana fizica.

In speta supusa analizei este vorba de intreprindere individuala, care potrivit art.2 din in OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activitatii economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale, cu modificarile si completarile ulterioare, este definita ca fiind:

*“(g) întreprindere individuală - întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică;”*

La art.22 din OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activitatii economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

*“Întreprinderea individuală nu dobândește personalitate juridică prin înregistrarea în registrul comerțului.”*

iar potrivit art.23 din acelasi act normativ:

*“Întreprinzătorul persoană fizică titular al întreprinderii individuale este comerciant persoană fizică de la data înregistrării sale în registrul comerțului.”*

Se retine astfel ca, titularul întreprinderii individuale este persoană fizică, astfel ca intreprinderea individuala , nu formeaza un subiect de drept distinct de persoana fizica care desfasoara o activitate in una din formele prevazute de lege.

La art.31 si art.32 din Codul civil , referitoare la patrimoniul persoanei fizice, se prevede:

- art.31

*“(1) Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

(2) Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afectățiuni numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.

(3) Patrimoniile de afectățiune sunt masele patrimoniale fiduciare, constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii.

- art.32

(1) În caz de diviziune sau afectățiune, transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta, în cadrul aceluiasi patrimoniu, se face cu respectarea condițiilor prevăzute de lege și fără a prejudicia drepturile creditorilor asupra fiecărei mase patrimoniale.

(2) În toate cazurile prevăzute la alin. (1), transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta nu constituie o înstrăinare.”

La art.2324 din Codul civil se prevede:

“ (1) Cel care este obligat personal răspunde cu toate bunurile sale mobile și imobile, prezente și viitoare. Ele servesc drept garanție comună a creditorilor săi.

2)Nu pot face obiectul garanției prevăzute la alin. (1) bunurile insesizabile.

(3)Creditorii ale căror creanțe s-au născut în legătură cu o anumită diviziune a patrimoniului, autorizată de lege, trebuie să urmărească mai întâi bunurile care fac obiectul acelei mase patrimoniale. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului.

(4)Bunurile care fac obiectul unei diviziuni a patrimoniului afectate exercițiului unei profesii autorizate de lege pot fi urmărite numai de creditorii ale căror creanțe s-au născut în legătură cu profesia respectivă. Acești creditori nu vor putea urmări celelalte bunuri ale debitorului.”

In speta sunt incidente si prevederile art.26 din OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activitatii economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Persoana fizică titulară a întreprinderii individuale răspunde pentru obligațiile asumate în exploatarea întreprinderii economice cu bunurile din patrimoniul de afectățiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Codul civil sunt aplicabile.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, toate drepturile si obligatiile unei persoane fizice, indiferent ca se nasc din raporturi juridice civile, profesionale , fiscale etc.sunt ale persoanei fizice, intre care unele sunt”afectate”, legate deci de activitatea economica desfasurata.

Incetarea existentei unui contribuabil la data radierii se aplica doar in cazul persoanelor juridice supuse inregistrarii.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



Per a contrario , acesta regula nu se aplica celorlalte persoane juridice si nici persoanelor fizice autorizate care potrivit legii, se inscriu in registrul comertului, intreprinderea individuala al carui titular este persoana fizica isi inceteaza existenta prin moarte (deces);

De asemenea, din prevederile legale enuntate rezulta ca radierea unei intreprinderi individuale din registrul comertului inseamna doar scoaterea acesteia din registrul profesionistilor.

In acest sens s-a pronuntat si Directia Generala de Legislatie Cod Procedura Fiscala , Reglementari Nefiscale si Contabile din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin punctul de vedere emis referitor la consecintele radierii din oficiu sau la cerere a persoanelor fizice si asociatiilor familiale care au optat pentru desfasurarea activitatii in una din formele prevazute de OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activitatii economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale, cu modificarile si completarile ulterioare precum si in ceea ce priveste efectuarea inspectiei fiscale la contribuabili radiati din Registrul Comertului.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca X titular al INTREPRINDERE INDIVIDUALA raspunde pentru obligatiile neachitate de INTREPRINDERE INDIVIDUALA cu bunurile din patrimoniul de afectatiune si in completare cu celelalte bunuri din patrimoniul personal chiar daca contribuabilul a fost radiat de la Oficiul Registrului Comertului.

Se retine astfel ca, obligatiile fiscale datorate bugetului de stat se vor recupera de la persoana fizica, in calitate de persoana fizica titulara a INTREPRINDERE INDIVIDUALA. Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, urmarirea si realizarea obligatiilor fiscale ale persoanei fizice radiate din registrul comertului se face in primul rand pe seama bunurilor din patrimoniul de afectatiune al intreprinderii individuale iar in situatia in care acestea nu exista sau nu sunt suficiente pentru acoperirea obligatiilor respective, urmarirea se va face asupra celorlalte bunuri din patrimoniul personal al persoanei fizice.

Prin urmare, este posibila efectuarea inspectiei fiscale la INTREPRINDERE INDIVIDUALA, radiata din registrul comertului deoarece persoana fizica X titular al intreprinderii individuale exista in continuare iar obligatia fiscala de plata revine acestuia.

Potrivit art.114 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, invocat si de catre contestatar:

*“Inspectia fiscală se exercită asupra oricăror persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere sau plată a obligațiilor fiscale prevăzute de lege.”*

iar potrivit prevederilor art.117 din acelasi act normativ se prevede:

*“(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.”*

Se retine astfel ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au verificat fiscal INTREPRINDERE INDIVIDUALA, in cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale si au stabilit prin actele administrative fiscale contestate, in sarcina persoanei fizice X obligatiile fiscale de plata, pe cod numeric personal.

În ceea ce privește afirmația contestatarului potrivit căreia în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere au fost inserate atât codul fiscal atribuit entității radiate cât și codul numeric personal al persoanei fizice X fără ca inspectorii fiscali să precizeze temeiul legal care permite efectuarea unui astfel de control, menționăm:

Potrivit Legii nr.359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în registrul comerțului a persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor juridice:

-art.2

*“Societățile comerciale, societățile și companiile naționale, grupurile de interes economic, grupurile europene de interes economic, regiile autonome și organizațiile cooperatiste, sucursalele înființate de acestea, precum și alte persoane juridice care se înregistrează în registrul comerțului potrivit unor acte normative speciale sunt denumite în sensul prezentei legi solicitanți.*

-art.3

*“(1) Înmatricularea persoanelor fizice autorizate, a întreprinderilor individuale și a întreprinderilor familiale în registrul comerțului și înregistrarea fiscală a acestora se fac pe baza rezoluției directorului oficiului registrului comerțului de pe lângă tribunal, potrivit legii speciale, fără a fi necesară pronunțarea de către judecătorul delegat a încheierii prevăzute la [art. 6](#) alin. (1) din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

-art.6

*“(1) Prin înregistrarea în registrul comerțului se înțelege înmatricularea persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice prevăzute la [art. 2](#), înscrierea de mențiuni, precum și înregistrarea altor operațiuni care, potrivit legii, se menționează în registrul comerțului.*

*(4) Solicitanții prevăzuți la [art. 2](#) dobândesc personalitate juridică, conform legii, de la data înregistrării în registrul comerțului a încheierii judecătorului-delegat, prin care se dispune autorizarea constituirii și înmatricularea, dacă legea nu dispune altfel.”*

În conformitate cu prevederile art.22 din OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activității economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțat, întreprinderea individuală nu dobândește personalitate juridică prin înregistrarea în registrul comerțului.

În ceea ce privește înregistrarea fiscală a persoanei, entității la art.72 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data înregistrării întreprinderii individuale în cauză, se prevede:

-art.72

*“(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:[...]”*

*b) pentru comercianți, persoane fizice și juridice, precum și pentru alte entități care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale;*

*c) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, cu excepția celor prevăzute la lit. b), codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal;*

*d) pentru persoanele fizice, altele decât cele prevăzute la lit. c), codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;[...]*

*“(2) În scopul administrării impozitului pe venit, în cazul persoanelor fizice care sunt contribuabili potrivit titlului III privind impozitul pe venit din Codul fiscal, codul de identificare fiscală este codul numeric personal.”*

Conform pct.4.1 și pct.5.1 din Anexa 1 la OMFP nr.1346/2006 privind aprobarea procedurii de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, a Procedurii de modificare a domiciliului fiscal pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, precum și a modelului unor formulare :

*“4.1. Codul de înregistrare fiscală este utilizat de contribuabilii definiți potrivit pct. 1, în relația cu organul fiscal competent și cu ceilalți contribuabili, numai în legătură cu activitatea economică autorizată desfășurată sau cu profesia liberă exercitată.[...]”*

*5.1. Pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale potrivit reglementărilor în domeniul impozitului pe venit datorat pentru veniturile proprii, codul de identificare fiscală utilizat de persoanele fizice este codul numeric personal, potrivit [art. 69](#) alin. (1) lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că întreprinderile individuale nu dobândesc statutul de persoană juridică prin înregistrarea în registrul comerțului ci sunt înmatriculate potrivit cerințelor legale.

De asemenea, se reține că în scopul administrării impozitelor și taxelor pentru persoana fizică subiect de drept fiscal, legiuitorul a prevăzut atribuirea a două coduri de identificare fiscală, unul pentru obligațiile aferente activității economice, altele decât impozitul pe venit din activitatea economică (TVA) respectiv cod de înregistrare fiscală și unul pentru celelalte obligații, inclusiv impozit de venit respectiv CNP.

În speța, se reține că INTREPRINDERE INDIVIDUALĂ , a fost înregistrată la organul fiscal teritorial cu codul numeric personal cât și cod de identificare fiscală.

Urmare a radierii de la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul a INTREPRINDERE INDIVIDUALĂ , contribuabilul X, înregistrat la organul fiscal teritorial cu cod numeric personal, are capacitate de exercițiu restrânsă , respectiv

datoreaza impozitele si taxele pentru activitatea desfasurata pana la data radierii- in cauza dedusa judecatii pana in octombrie 2016.

Dupa cum s-a aratat si mai sus prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina INTREPRINDERE INDIVIDUALA CNP TVA, pe perioada 17.02.2014-05.10.2016.

Faptul ca in scopul administrarii impozitelor si taxelor pentru persoana fizica subiect de drept fiscal, legiuitorul a prevazut atribuirea a doua coduri de identificare fiscala, unul pentru obligatiile aferente activitatii economice, altele decat impozitul pe venit din activitatea economica (TVA) respectiv cod de inregistrare fiscala si unul pentru celelalte obligatii, inclusiv impozit de venit respectiv CNP, este doar un aspect de administrare si nu produce efecte in ceea ce priveste obligatiile subiectului de drept fiscal.

Potrivit art.90 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data radierii:

*“(1) Radierea înregistrării fiscale reprezintă activitatea de retragere a codului de identificare fiscală și a certificatului de înregistrare fiscală.[...]”*

***(4) Codul de identificare fiscală retras ca urmare a radierii înregistrării fiscale poate fi utilizat ulterior radierii numai pentru îndeplinirea, de către succesorii persoanelor/entităților care și-au încetat existența, a obligațiilor fiscale aferente perioadelor în care persoana/entitatea a avut calitatea de subiect de drept fiscal.”***

Se retine astfel ca, odata cu radierea intreprinderii acesta nu mai poate realiza activitati economice si implicit isi pierde dreptul de persoana impozabila.

Codul de identificare fiscală retras ca urmare a radierii înregistrării fiscale poate fi utilizat ulterior radierii numai pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale aferente perioadelor în care persoana/entitatea a avut calitatea de subiect de drept fiscal.

Astfel, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala , prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala au stabilit in sarcina INTREPRINDERE INDIVIDUALA pe CNP, TVA pe perioada 17.02.2014-05.10.2016, afirmatia contestatarului fiind neintemeiata.

In concluzie, avand in vedere ca intreprinderea individuala nu formeaza un subiect de drept distinct de persoana fizica care desfasoara o activitate in una din formele prevazute de lege iar aceasta isi inceteaza existenta doar prin moarte (deces) se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au efectua inspectie fiscală la INTREPRINDERE INDIVIDUALA, radiata de la Oficiul Național al Registrului Comerțului in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, si au stabilit prin actele administrative fiscale contestate, in sarcina persoanei fizice X obligatii fiscale suplimentare de plata, pe cod numeric personal.

In consecinta, exceptia invocata de catre contestatar nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei si anulara actelor administrativ fiscale contestate pe motive procedurale.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

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

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

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

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

Se reține că, 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 administrative fiscale și anume: este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența; 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, precum și organul fiscal emitent; este afectat de o gravă și evidentă eroare.

Din prevederile legale enunțate se reține că actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa iar în speța nu este cazul.

2. În ceea ce privește argumentul contestatarului potrivit căreia în mod eronat inspectorii fiscali au înscris în Raportul de inspecție fiscală ca **INTREPRINDERE INDIVIDUALĂ** nu a mai făcut obiectul vreunei inspecții fiscale în condițiile în care au fost efectuate două controale, unul inopinat, finalizat prin întocmirea Procesului-verbal și inspecția fiscală care s-a finalizat prin întocmirea Raportului de Inspecție Fiscală menționat:

Cu privire la controlul inopinat, la art. 134 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se prevede:

*“(1) Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat.*

*(2) Controlul inopinat constă în:*

*a) verificarea faptică și documentară, în principal, ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;*

*b) verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil/plătitor, în corelație cu cele deținute de persoana sau entitatea supusă unui control fiscal, denumită control încrucișat;*

*c) verificarea unor elemente ale bazei de impozitare sau cu privire la situația fiscală faptică, precum și constatarea, analizarea și evaluarea unui risc fiscal specific.”*

iar la art.135 din același act normativ se prevede:

**“(3) La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art. 55. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului.”**

Potrivit prevederilor Ordinului nr.3711/2015 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, anexa 5b”Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului Proces-verbal” :

*“1.Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei constatări la fața locului, precum și în cazul controlului inopinat/încrucișat, potrivit prevederilor art. 65 și 135 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, potrivit prevederilor art. 132 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare.[...]*

***Nu are ca rezultat întocmirea unui act administrativ fiscal.[...]***

*1.Constatările efectuate în urma desfășurării controlului vor fi prezentate clar și concis, astfel încât să rezulte motivul de fapt și temeiul de drept care au stat la baza fundamentării și stabilirii situațiilor fiscale de fapt. Se vor nominaliza, acolo unde legea prevede, persoanele pentru care există indicii rezonabile că sunt responsabile de faptele constatate. De asemenea, se vor înscrie măsurile operative dispuse contribuabilului pentru respectarea prevederilor legale în materie.[...]*

***2. În urma unei acțiuni de control inopinat/încrucișat sau de constatare la fața locului se pot formula propuneri de efectuare a unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului.”***

Din prevederile legale enunțate se reține ca la finalizarea controlului inopinat se încheie proces verbal care nu are ca rezultat întocmirea unui act administrativ fiscal.

De asemenea, se reține ca urmare unei acțiuni de control inopinat se pot formula propuneri de efectuare a unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului.

Astfel se reține ca, urmare constatarilor din Procesul-verbal, care constituie mijloc de proba în conformitate cu prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală care s-a finalizat prin întocmirea Raportului de Inspecție Fiscală.

Potrivit prevederilor art.117, art.118 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

-art.117

***“(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.”***

- art.118

“(2) *Inspekția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.*

(3) *Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.[...]*

(5) *Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.”*

In conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**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 factual și legal și consecințele lor fiscale.***

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

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

**(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.”*

iar in conformitate cu prevederile art.95 din același act normativ:

“(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.[...]*

(6) *Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.”*

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se reține că în speta, au fost respectate aceste prevederi legale, inspekția fiscală fiind efectuată o singură dată pe aceeași perioadă fiscală, în cadrul termenului de prescripție.

În baza Raportului de inspectie fiscala, care cuprinde și constatarile din Procesul verbal au fost emise Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice care reprezinta acte administrative fiscale si constituie totodata instiintari de plata de la data comunicarii.

Astfel, se retine ca inspectia fiscala pentru perioada 17.02.2014-05.10.2016 a fost efectuata o singura data fiind finalizata prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala în baza caruia s-au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice iar argumentul contestatarului potrivit caruia au fost intocmite doua acte de control pe aceeasi perioada este neintemeiat.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de contestatar a fost respinsa ca neintemeiata, D.G.R.F.P. se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre dl. X titular al INTREPRINDERE INDIVIDUALA impotriva Deciziei de impunere si Deciziei de impunere, emise in baza Raportului de inspectie fiscala.

## **B).Fondul cauzei;**

### **1.Referitor la TVA stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de catre dl. X titular al INTREPRINDERE INDIVIDUALA;**

a) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de catre dl. X titular al INTREPRINDERE INDIVIDUALA, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta bunurilor si serviciilor achizitionate de catre persoana impozabila X pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, pe perioada august 2014 - octombrie 2016, ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ a achiziționat diverse bunuri (pavaj, cabina hidromasaj, mp3 player, set dus, TV - 3 buc, boxe, fier de călcat etc.) precum și servicii de reparații pentru autoturismul BMW care nu se află in proprietatea contribuabilului exercitandu-și dreptul de deducere a TVA .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile și serviciile achizitionate nu au fost destinate realizarii de operațiuni taxabile astfel ca în conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 respectiv prevederile art.270 alin.(4) lit.a) și art.286 alin.(1) lit.c) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, au colectat suplimentar TVA.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, contestatarul sustine ca bunurile achizitionate (pavaj, cabină de duș cu hidromasaj, set dus, aparate TV, fier de călcat) au fost utilizate pentru amenajarea sediului firmei, iar reparațiile



autoturismului BMW au fost suportate de întreprinderea individuală în condițiile în care acest autoturism a fost pus la dispoziția activității în baza contractului de comodat încheiat între proprietar și entitatea care desfășura activitatea economică; considera ca TVA a fost colectată în mod subiectiv de către organele de control.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pe perioada 17.02.2014-31.12.2015, menținute la art.297 alin.(4) lit.a) și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 01.01.2016-05.10.2016:

-art.145

***"(2) Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:***

***a) operațiuni taxabile;"***

-art.146

*"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;"*

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*"Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. "*

Potrivit prevederilor legale enunțate se reține că persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Pe perioada august 2014-octombrie 2016, ÎNTRERINDERE INDIVIDUALĂ a achiziționat diverse bunuri - pavaj, corpuri de bucătărie, masca, vitrina, cabina hidromasaj, oglinda, set dus Vitalio, cabina dus Verona, mp3 player TV - 3 buc, boxe, fier de călcat precum și servicii de reparație pentru autoturismul BMW, care nu se află în proprietatea contribuabilului pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA .

Se reține că ÎNTRERINDERE INDIVIDUALĂ, pe perioada verificată a desfășurat activitate de „Exploatare forestieră” cod CAEN 220, însă bunurile achiziționate sunt destinate dotării unei locuințe (corpuri de bucătărie, masca, vitrina, cabina hidromasaj, oglinda, set dus Vitalio, cabina dus Verona); bunurile mp3 player TV - 3 buc, boxe, fier de călcat sunt destinate utilizării în scop personal, pavajele sunt

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

destinate amenajării unei curți iar din facturile prezentate nu a rezultat locația unde au fost montate, nu au fost prezentate situații de lucrări din care să rezulte acest lucru.

De asemenea, contestatarul nu a făcut dovada că autoturismul BMW, înmatriculat pe numele altei persoane, asupra căreia s-au efectuat reparații, ar fi fost închiriat de ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ și ar fi fost utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile; în timpul controlului sau la contestația formulată, contestatarul nu a prezentat foi de parcurs sau alte documente din care să rezulte că autovehiculul în cauză ar fi fost utilizat în scopul desfășurării activității.

Argumentul contestatarului potrivit căruia bunurile achiziționate (pavaj, cabină de duș cu hidromasaj, set dus, aparate TV, fier de călcat) au fost utilizate pentru amenajarea sediului firmei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că domiciliul persoanei fizice X este același cu locul de desfășurare al activității respectiv localitatea ..iar la contestație nu a fost anexat un document din care să rezulte că parte din imobil ar fi fost închiriat ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ în vederea desfășurării activității.

Mai mult, bunurile achiziționate (cabină de duș cu hidromasaj, set dus, aparate TV, fier de călcat) sunt destinate utilizării în scop personal iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte că aceste achiziții s-au materializat în obținerea de venituri impozabile provenite din activitatea de exploatare forestieră.

Potrivit prevederilor art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal;

**"(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce."**

Totodată, în conformitate cu prevederile art.64, art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

-art.64

*"(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice."*

-art.72

*"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare."*

-art.73

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."*

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

In conformitate cu prevederile art.269 si art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

- art.269

*"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;"*

-art.276

*"(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."*

In conditiile in care contestatarul nu a prezentat la dosarul cauzei documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala , argumentul contestatarului potrivit caruia bunurile și serviciile ar fi fost destinate desfasurarii activitatii economice nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei.

Se reține astfel ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile și serviciile achizitionate nu au fost destinate realizarii de operațiuni taxabile si au considerat operatiunea ca reprezentand livrare catre sine in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) respectiv prestare catre sine in conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare respectiv prevederile art.270 alin.(4) si art.271 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

La art.128 alin.(4), art.129 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 mentinute la art.270 alin.(4) si art.271 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.01.2016-05.10.2016, se prevede:

-art.128

*"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu*

*au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

*b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”*

- art.129

*“(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:[...]*

*b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”*

La art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 menținute la art.286 alin.(1) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016-05.10.2016, se prevede:

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:  
[...]*

*c) pentru operațiunile prevăzute la [art. 128](#) alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la [art. 128](#) alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la [art. 130<sup>1</sup>](#) alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;”*

iar la art.155 alin.(7) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 menținute la 319 alin.(8) din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2016-05.10.2016, se prevede:

*“(7) Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (15), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că există obligația facturării și colectării TVA aferente bunurilor mobile și serviciile puse în mod gratuit la dispoziția altor persoane, considerate livrări de bunuri către sine pentru care persoana impozabilă și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul că argumentul contestatului nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestată va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*respinsa.”*

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

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

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

și se va respinge ca neintemeiata contestația formulată de către X titular al INTREPRINDERE INDIVIDUALA cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice.

b) În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, contestată de către X titular al INTREPRINDERE INDIVIDUALA, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA asupra livrarilor de deseuri de material lemnos pentru care contribuabilul a aplicat măsurile de simplificare , pe perioada verificată.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că INTREPRINDERE INDIVIDUALA, a facturat către diverși clienți, deseuri material lemnos aplicând măsurile de simplificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în speta au fost încălcate dispozițiile art. 160, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 respectiv prevederile art.331 alin.(4) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016 și au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile.

În contestația formulată, contestatarul susține că inspectorii fiscali, au făcut abstracție de prevederile legale art.160, alin.(2), lit. b) din Legea nr.571/2003, art.331, alin.(2), lit. b) din Legea nr.227/2016 privind Codul Fiscal, coroborate cu prevederile Codului silvic aprobate prin Legea nr.46/2008 potrivit cărora în cazul vânzării lemnului de foc se aplică măsurile de simplificare și nu au specificat temeiul legal potrivit căruia deseurile de foc au un alt tratament fiscal decât lemnul de foc.

În drept, la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015, menținut la art.331 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, se prevede:

*„(1) Prin excepție de la prevederile [art. 150](#) alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este*

ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform [art. 153](#).

(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

4. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1 - 3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;

b) livrarea de masă lemnoasă și materiale lemnoase, astfel cum sunt definite prin [Legea nr. 46/2008 - Codul silvic](#), cu modificările și completările ulterioare;”

Potrivit Anexei 1”Definiii” din Legea nr.46/2008 privind Codul silvic:

„20. Masă lemnoasă-totalitatea arborilor pe picior și/sau doborâți, întregi sau părți din aceștia, inclusiv cei aflați în diferite stadii de transformare și mișcare în cadrul procesului de exploatare forestieră;

21. Materiale lemnoase- lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, cheresteaua, flancurile, traversele, lemnul ecarisat -cu secțiune dreptunghiulară sau pătrată, precum și lemnul cioplit. Această categorie cuprinde și arbori și arbuști ornamentali, pomi de Crăciun, răchită și puieti; materialele lemnoase nu sunt bunuri divizibile.”

La art.2 din H.G. nr.2293/2004 privind gestionarea deșeurilor rezultate în urma procesului de obținere a materialelor lemnoase , se definește termenul “Deșeuri lemnoase” ca fiind:

“a) resturile de exploatare definite conform standardelor în vigoare;

b) coaja, rumegușul, talașul, așchiile, marginile și altele asemenea, rezultate în urma exploatării și/sau prelucrării lemnului;

c) materialele lemnoase depozitate pe terenuri sau spații care nu sunt destinate acestui scop: albi și maluri de ape, terenuri aferente instalațiilor de scos apropiat și transport și alte asemenea terenuri.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca taxarea inversa se aplica pentru livrarea de masă lemnoasă respectiv totalitatea arborilor pe picior și/sau doborâți, intregi sau părți din aceștia, inclusiv cei aflați în diferite stadii de transformare și mișcare în cadrul procesului de exploatare forestiera si materiale lemnoase respectiv lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, cheresteaua, flancurile, traversele, lemnul ecarisat -cu secțiuni dreptunghiulară sau pătrată, precum și lemnul cioplit, arbori și arbuști ornamentali, pomi de Crăciun, răchită și puieți.

Din prevederile legale mai sus enuntate nu rezulta ca deseurile lemnoase s-ar incadra in categoria materialelor lemnoase respectiv lemn de foc asa cum sustine contestatarul in contestatia formulata.

Avand in vedere ca masurile de simplificare se aplica numai masei lemnoase si materialului lemnos , conform art.160 alin.(2) lit.b) respectiv art.331 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, aplicabil pe perioada verificata, nu si deseurilor lemnoase, se retine ca INTREPRINDERE INDIVIDUALA a aplicat in mod gresit aceste prevederi legale in conditiile in care a livrat deseuri lemnoase catre diversi clienti persoane juridice si a in scris pe facturile reprezentand contravaloare "deseuri de foc fag" mentiunea taxare inversa.

In aceste conditii, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra livrarilor de "deseuri de foc fag" pentru care legiuitorul nu a prevazut masuri de simplificare.

Astfel, potrivit prevederilor art.128, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015, respectiv art.270, art.286, art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu 01.01.2016, potrivit carora:

-art.128

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

-art.137

*"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), 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, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"*

-art.140

*"(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."*

Pe anul 2016, la art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

*"(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;"*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca INTREPRINDERE INDIVIDUALA avea obligatia de a colecta TVA aferenta livrarilor de

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

bunuri "Deseuri de foc, fag" aplicand cota standard de TVA asupra bazei de impozitare, in conditiile in care legiuitorul nu a prevazut masuri de simplificare (taxare inversa ) si pentru deseurile lemnoase.

In consecinta, luand in considerare prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei si faptul ca argumentul contestatarului nu este de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice.

c) Referitor la TVA colectata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, contestata de catre X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA , **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA in conditiile in care s - a constatat ca, contribuabilul a dedus TVA aferenta achizitiei de lemne de foc, operatiune pentru care se aplica masurile de simplificare.**

În fapt, in lunile octombrie si noiembrie 2014, INTREPRINDERE INDIVIDUALĂ a achiziționat de la Societatea P, în baza facturilor, lemn de foc pentru care a dedus TVA fără a aplica masurile simplificate pentru aceste operațiuni în conformitate cu prevederile art. 160, alin. (2), lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA prin aplicarea cotei standard de 24% la valoarea de achiziție a bunurilor și serviciilor în cauza.

Contestatarul sustine ca deducerea TVA s-a realizat potrivit datelor cuprinse în facturile primite de la furnizor, care au fost achitate, inclusiv TVA aferenta; Invoca în susținere dispozitiile pct. 82, alin.(7) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea Codului Fiscal și sustine ca în cazul de față inspectorii fiscali nu au dispus măsuri pentru obligarea furnizorului la corectarea operațiunilor, ci au colectat taxa pe valoarea adăugată ceea ce conduce la plata dublă a aceleași obligați față de stat, o dată de către furnizorul care a evidențiat taxa colectată în factura emisă și a doua oară de către beneficiar, urmare excluderii TVA dedusă și obligarea întreprinderii individuale la plata acestei sume către bugetul statului.

In speta, pe lunile octombrie si noiembrie 2014 sunt aplicabile prevederile art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la [art. 156<sup>2</sup>](#), atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145 - 147<sup>1</sup>](#).*



*(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă.”*

La pct.82 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015, se prevede:

*“3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la [art. 160](#) alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.*

*(4) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.[...]*

*(7) În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice. În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere. În cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obligând beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform [art. 159](#) alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari. Facturile de corecție cu semnul minus emise de către furnizor nu se evidențiază în decontul de taxă al beneficiarului.”*

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, în lunile octombrie și noiembrie 2014, INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor reprezentând contravaloare lemn de foc, emise de Societatea P, fără să aplice măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din prevederile legale mai sus enunțate se retine că achiziția de lemn de foc este operațiune pentru care se aplica taxare inversă iar beneficiarul operațiunii, în

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

speta INTREPRINDEREA INDIVIDUALA avea obligatia sa aplice masurile de simplificare respectiv sa determine taxa aferenta si sa o evedențieze în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă(4426" TVA deductibila"=4427" TVA colectata").

În condițiile în care urmare verificării s-a constatat ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA, beneficiarul operațiunii și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor emise de furnizor, fara sa colectate TVA la momentul exigibilității operațiunii, se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA și au obligat beneficiarul la plata acestei sume .

Argumentul contestatarului potrivit caruia a dedus TVA în baza facturilor primite de la furnizor nu poate fi reținut în soluționarea favorabila a contestației în condițiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate de aplicarea masurilor de simplificare sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii.

De asemenea, argumentul contestatarului potrivit caruia în conformitate cu dispozițiile pct. 82, alin.(7) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aplicarea Codului Fiscal , organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa dispuna măsuri pentru obligarea furnizorului la corectarea operațiunilor nu poate fi reținut în soluționarea favorabila a contestației deoarece legiuitorul a prevazut ca furnizorii pot emite facturi de corecție cu semnul minus conform art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal în vederea regularizării taxei și restituirii acesteia către beneficiari.

Însa, potrivit legii, în cazul în care în cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală stabilesc că beneficiarul nu a colectat TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere, obliga beneficiarul la plata acestei sume în baza actului administrativ emis.

În cazul în care beneficiarul a platit TVA conform facturii, furnizorul are obligatia de a restitui beneficiarului TVA platita, conform facturii de corectie.

În consecința, luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul ca argumentele contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice.

d) Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata organele de inspectie fiscala, contestata de catre contribuabil, **D.G.R.F.P. este investita să se pronunte dacă INTREPRINDEREA INDIVIDUALA poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adaugata aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri în condițiile în care s-a constatat ca, cod valabil de TVA comunicat de beneficiarii intracomunitari nu era valabil la data livrării bunurilor.**

În fapt, urmare verificării, organele de inspectie fiscala au constatat ca în perioada iulie-noiembrie 2014, INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, a efectuat livrări intracomunitare de bunuri (material lemnos) către clienți din Germania pentru care beneficiarii nu au comunicat un cod valabil de TVA.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au constatat ca, în conformitate cu prevederile art.128 alin.(9), art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, ÎNTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ avea obligația de a emite facturile în cauză cu TVA, motiv pentru care au procedat la

colectarea TVA aferentă operațiilor în cauza prin aplicarea cotei standard de TVA de 24%, la valoarea bunurilor vândute.

În contestația formulată, referitor la acest capat de cerere, contestatarul susține că la data livrării cele două firme au comunicat codurile valabile privind înregistrarea în scopuri de TVA, atribuite de autoritățile fiscale din Germania.

Referitor la informațiile deținute de către organele fiscale, comunicate de către Serviciul Informații Fiscale - Compartimentul cooperare administrativă și schimb de informații din cadrul DGRFP - AJFP, contestatarul susține că întreprinderea individuală nu dispunea de mijloacele necesare pentru obținerea acestor informații, singura modalitate de verificare fiind documentul privind codul de TVA atribuit de autoritățile Germane, document comunicat de clienți.

În drept, pe perioada iulie-noiembrie 2014, sunt aplicabile prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de alta persoană în contul acestora.”*

La art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 21.10.2015-12.12.2015 se prevede:

*“(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxa următoarele:*

*a) livrarile intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.[...]*

*(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că sunt scutite de taxa livrarile intracomunitare de bunuri efectuate către o persoană care comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabil pe perioada 21.10.2015-12.12.2015, care prevede:

-art.1

*“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. [...]”*

*-art.10*

*“(1) Scutirea de taxa pentru livrarile intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu exceptiile de la pct. 1 si 2 ale aceleiasi litere a), se justifica pe baza urmatoarelor documente:*

*a) factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si în care sa fie mentionat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;*

*si, dupa caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumparare, documentele de asigurare.”*

Potrivit art.155 alin.(19) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 21.10.2015-12.12.2015:

*“(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu urmatoarele informatii:[...]*

*f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala al beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila ori o persoana juridica neimpozabila;”*

Din cadrul legal mai sus enuntat se retine ca, legiuitorul a prevazut obligativitatea justificarii scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile intracomunitare de bunuri, justificare care presupune existenta, detinerea de catre furnizor a doua documente legal aprobate:factura care trebuie sa contina informatiile prevazute de legea fiscale si in care sa fie in scris codul de inregistrare in scopuri de TVA atribuit cumparatorului in alt stat membru si documentul de transport care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru; dupa caz alte documente cum ar fi contractul/comanda de vanzare cumparare, documentele de asigurare.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale enuntate se retin urmatoarele:

In perioada iulie-noiembrie 2014, INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, a efectuat livrări intracomunitare de bunuri (material lemnos) fiind emise facturi către clientii din Germania aplicand scutirea de taxa conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Se reține ca în vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat Serviciului Informații Fiscale - Compartimentul Cooperare Administrativă și Schimb de Informații din cadrul D.G.R.F.P. - A.J.F.P verificarea valabilității codurilor de înregistrare în scopuri de TVA al clienților din Germania .

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Din Adresa, emisă de acest compartiment rezulta ca, codul de înregistrare în scopuri de TVA aparținând clientului intracomunitar D nu este valabil după data de 22.10.2013 iar codul de înregistrare în scopuri de TVA al clientului W, nu este valabil.

Din prevederile legale enunțate mai sus, rezulta în mod clar ca sunt scutite de taxa livrarile intracomunitare de bunuri efectuate către o persoană care îi comunica furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

În conformitate cu prevederile art.1 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a)-i) , art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 21.10.2015-12.12.2015:

*"(9) Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni."*

Însă contestatarul nu a justificat scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile cu documentele prevăzute de lege respectiv factura care trebuie să conțină codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA al clienților, atribuit acestora de către autoritatea fiscală din Germania.

La dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Astfel, facturile emise de INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, pe perioada iulie-noiembrie 2014, care la rubrica „cumparator, CIF/CUI” au înscris D Germania, respectiv W Germania, coduri de TVA care s-au dovedit a fi invalide pe această perioadă, nu reprezintă documente justificative privind scutirea de TVA pentru livrarile intracomunitare, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat operațiunea taxabilă în România și au colectat TVA asupra bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) coroborat cu prevederile art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.128

*"(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."*

-art.137

*"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"*

-art.140

*"(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduse."*

În consecința, având în vedere prevederile legale aplicabile speței, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentul contestatarului nu este de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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;”*

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice.

e) Referitor la TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestată de către X, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe dacă INTREPRINDEREA INDIVIDUALA poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrarilor intracomunitare de bunuri în condițiile în care nu se face dovada transportului bunurilor din România în Bulgaria iar la dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verificării s-a constatat că întreprinderea individuală a emis în lunile august și octombrie 2015, un număr de 3 de facturi, către firma din Bulgaria, aplicând scutirea de taxă, pentru care contribuabilul nu a prezentat documente de transport (CMR-uri) prin care să se facă dovada că bunurile (material lemnos și cherestea) au fost transportate din România în Bulgaria.

Astfel, s-a constatat că în speță nu sunt îndeplinite condițiile de scutire prevăzute la art. 143, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art.10 alin. (1) din Ordinul MF 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea suplimentară a TVA asupra bazei impozabile.

În contestația formulată, contestatarul susține că mărfurile au fost livrate cu un mijloc de transport tip Dubă, pentru care nu este necesar CMR; contestatarul susține că inspectorii fiscali nu au luat în considerare extrasele de cont bancar din care rezultă încasarea contravalorii bunurilor livrate către acest client extern și comenzile primite în vederea livrării bunurilor.

În drept, la art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

-art.128

*”(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]*

*(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

Cu privire la locul livrării de bunuri la art.132 din același act normativ se prevede:

*”(1) Se consideră a fi locul livrării de bunuri:*

*a) locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expediția sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț. Dacă locul livrării, stabilit conform prezentei prevederi, se situează în afara teritoriului comunitar, locul livrării realizate de către importator și locul oricărei livrări ulterioare se consideră în statul membru de import al bunurilor, iar bunurile se consideră a fi transportate sau expediate din statul membru de import;”*

La pct.10 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.132 din Cod se prevede:

*”(1) În sensul art. 132 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, bunurile sunt considerate a fi transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț care acționează în numele și în contul unuia dintre aceștia, dacă transportul este în sarcina furnizorului sau a cumpărătorului. Terța persoană care realizează transportul în numele și în contul furnizorului sau al cumpărătorului este transportatorul sau orice altă persoană care intervine în numele și în contul furnizorului ori al cumpărătorului în realizarea serviciului de transport.”*

La art.143 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*”(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.[...]*

*(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că livrarea intracomunitară de bunuri este o operațiune scutită de taxă dacă sunt îndeplinite două condiții și anume:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

bunurile livrate să fie expediate sau transportate din Romania într-un alt stat membru de către furnizor sau de către persoana care efectuează livrarea ori de altă persoană în contul său și cumpărătorul să comunice furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Totodată, realizarea sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată presupune ca unei livrări intracomunitare (de bunuri) să-i corespundă în "oglinda" o achiziție intracomunitară (de bunuri) astfel ca, dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară într-un alt stat membru în care are loc o achiziție intracomunitară, în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform reglementărilor comunitare în domeniu.

Astfel, în ceea ce privește locul livrării bunurilor, în conformitate cu prevederile art.132 lit.a) din Codul fiscal, în cazul bunurilor expediate sau transportate locul livrării acestora îl constituie locul unde se găsesc bunurile în momentul în care începe expedierea sau transportul.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale referitoare la scutirea de taxă a fost emis Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144<sup>1</sup>](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.10 prevede:

*“(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;*

*și, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”*

Cu privire la documentele de transport care atestă ca bunurile au fost transportate la art.4 din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144<sup>1</sup>](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(4)[...], se consideră documente specifice de transport, în funcție de tipul transportului:*

*a) în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), carnetul TIR și, după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;”*



Din prevederile legale enunțate se reține că, pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată a livrarilor intracomunitare legiuitorul a prevăzut detinerea de către furnizor a două documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru și documentul de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, documentul de transport fiind obligatoriu în vederea justificării scutirii livrarilor intracomunitare.

Potrivit legii, prin documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru se înțelege documentele care atestă în mod neechivoc transportul bunurilor din România în alt stat membru de către furnizor, de către beneficiar sau de către o altă persoană care acționează în numele unuia dintre aceștia, în funcție de tipul transportului și anume în cazul transportului auto: Convenția referitoare la contractul de transport internațional de marfuri pe sosele (CMR), carnet TIR și după caz, documentul de tranzit vamal comunitar T1;

Analizând documentele existente la dosarul contestației în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

În lunile august și octombrie 2015, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a emis un număr de 3 de facturi în regim de scutire de taxa .

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că întreprinderea individuală nu a făcut dovada transportului bunurilor facturate din România în Bulgaria motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat operațiunile taxabile în România.

În contestația formulată, contestatarul susține că mărfurile au fost livrate cu un mijloc de transport tip Dubă, pentru care nu este necesar CMR.

Se reține că, contestatarul nu deține documente prin care să facă dovada că bunurile facturate în regim de scutire au fost transportate din România în Bulgaria; astfel facturile în cauză nu îndeplinesc condițiile ca tranzacțiile să fie considerate intracomunitare.

După cum s-a arătat și mai sus legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile scutite de taxa, justificare care presupune existența, detinerea de către furnizor a două documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru și documentul de transport care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; după caz orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Prin urmare, scutirea de taxa pentru livrările de bunuri prevăzută la art.143 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi aplicată dacă nu există documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în legătura cu termenul „expediat(e)” care figurează în definiția „livrării intracomunitare” din Directiva privind TVA și din Codul fiscal, art.128 alin(9), considerând trecerea frontierelor între state membre element constitutiv al unei operațiuni intracomunitare care o distinge de cea care are loc în interiorul țării, iar circulația fizică a bunurilor dintr-un stat membru către altul, element obiectiv pentru clarificarea unei livrări sau a unei achiziții intracomunitare.

Pentru aceste considerente, având în vedere termenul „expediat(e)” care figurează în definiția „livrării intracomunitare”, trebuie să fie interpretate în sensul că achiziția intracomunitară a unui bun este efectuată iar scutirea livrării intracomunitare nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că în urma acestei expediții sau a acestui transport bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.

Potrivit art.1 din Ordinul nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144<sup>1</sup>](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(2) Justificarea scutirilor prevăzute la [art. 143](#) alin. (1) lit. a) - i), [art. 143](#) alin. (2) și [art. 144<sup>1</sup>](#) din Codul fiscal se face de către persoana impozabilă care poate avea calitatea de furnizor/prestator sau, după caz, de beneficiar. Scutirea de taxă pe valoarea adăugată se aplică numai în situația în care locul operațiunii se consideră a fi în România, conform prevederilor [art. 132](#) și [133](#) din Codul fiscal.[...]*

*(9) Scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni. “*

Prin urmare, se reține că scutirile cu drept de deducere sunt aplicabile în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de lege, însă în speta contestatarul nu a prezentat documentele (CMR sau alte documente) din care să rezulte că bunurile facturate către societatea din Bulgaria în regim de scutire de taxă, au fost transportate, expediate din România în Bulgaria.

În timpul controlului sau la contestația formulată nu au fost anexate procese verbale de predare-primire nici la locul de încărcare și nici la locul de descărcare nu a nominalizat nicio persoană, care a preluat bunurile facturate.

La contestația formulată, contestatarul a anexat corespondența electronică purtate între adresele de email:

-email, având ca subiect "comanda stejar"- cuprinde tabel cu dimensiuni și alte specificații;

-email, având ca subiect "stejar" - se face mențiunea "suntem interesați să cumpărăm: stejar clasa A", și sunt enumerate mai multe dimensiuni sau cantități, și alte specificații;

-email, având ca subiect "Norme" - cuprinde câteva fișiere în format .doc cu denumirea Norme europene de clasificare pentru cherestea;

-email, având ca subiect "Traverse" - conținut: "Grinzi de stejar (traverse pentru grădină), Cherestea de stejar; proaspăt taiată, muchi ascuțiți "... și alte specificații;

Se reține că contribuabilul nu a prezentat CMR-uri pentru facturi.

Din analiza acestor emailuri, se poate observa că acestea sunt anterioare emiterii facturilor, însă aceste așa-zise comenzi, nu pot fi asociate exact niciunei facturii din punct de vedere a datei, al cantităților sau al prețului. De asemenea așa-zisele comenzi nu poartă număr care, eventual să se regăsească pe facturi, nu rezulta că

aceste "comenzi,, sunt confirmate, nu cuprind eventuale specificații privind locația de livrare.

Astfel corespondenta electronica atașată la contestatie nu poate fi considerată ca reprezentând document de justificare a scutirii de taxa a livrarilor facturate către societatea din Bulgaria.

Cu privire la afirmatia contestatarului potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu ar fi luat în considerare extrasele de cont bancar din care rezulta incasarea contravalorii bunurilor livrate către acest client extern, precizam faptul că plată interbancara între doi parteneri nu inseamna că bunurile care fac obiectul facturilor în cauza au fost livrate în alt stat membru UE, în speta Bulgaria.

Prin urmare, se reține ca societatea contestatara nu deține documente prin care sa facă dovada ca bunurile au fost transportate, expediate din Romania în Bulgaria și ca dreptul de a dispune de bun în calitate de proprietar a fost transmis către societatea din Bulgaria .

Potrivit prevederilor legale, documente de transport sunt documentele care atesta în mod neechivoc transportul bunurilor din Romania în alt stat membru de către furnizor, de către beneficiar sau de către o persoana care actioneaza în numele unuia dintre aceștia în funcție de tipul transportului, cum ar fi fără a se limita la acestea, documentele de transport în cazul în care exista un contract de transport între părți sau alte documente care atesta transportul bunurilor în cazul în care nu exista un contract de transport între părți, cum ar fi situația în care furnizorul sau beneficiarul asigura transportul bunurilor cu mijloacele proprii de transport.

În speta, justificarea scutirii de taxa s-a efectuat doar cu facturile emise către societatea din Bulgaria însă existența unei facturi conforme cu prevederile legale nu confera persoanei impozabile dreptul de a aplica scutirea de TVA.

Curtea Europeana de Justiție, prin decizia pronuntata în cauza C-409/04 Teleos și alții, a stabilit ca, scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru o livrare intracomunitara de bunuri, nu devine aplicabila decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achizitioneaza și când furnizorul dovedeste ca acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și ca, în urma acestei expeditii sau a acestui transport bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare .

Or, în speta societatea contestatara nu a facut dovada transportului bunurilor din Romania în Bulgaria, pentru care a emis facturile de livrare în regim de scutire iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, scutirile cu drept de deducere sunt aplicate în masura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevazute de lege.

Înregistrarea în evidentele contabile a unor facturi în baza carora s-ar fi livrat marfa către societatea din Bulgaria, fara a fi însoțite de dovada transportului bunurilor din Romania în Bulgaria nu sunt în masura sa justifice ca marfurile au fost transportate din Romania în Bulgaria, ca s-a realizat transferul dreptului de a dispune de bunurile ca și un proprietar de către societatea beneficiara și de asemenea sa justifice scutirea de taxa de valoarea adaugata potrivit legii.

Conform art.6 și art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

-art.6

*“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

*-art.7*

*“(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

iar potrivit prevederilor art.72 si art.73 din acelasi act normativ:

*-art.72*

*“Documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

*-art.73*

*“(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele şi faptele care au stat la baza declaraţiilor sale şi a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Potrivit prevederilor legale enuntate se retine ca, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecieze în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce le revin, starea de fapt fiscala prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, sarcina probei revenind contribuabilului.

Astfel, se retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au considerat livrarile de bunuri ca fiind efectuata in Romania şi au colectat TVA în conformitate cu prevederile art. 137 coroborat cu prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile şi completările ulterioare,potrivit căror:

*-art. 137*

*“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:  
a) pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) şi c), din tot ceea ce constituie contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, inclusiv subvenţiile direct legate de preţul acestor operaţiuni;”*

*- art.140*

*“(1) Cota standard este de 24% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca INTREPRINDEREA INDIVIDUALA nu face dovada transportului bunurilor din Romania in Bulgaria iar argumentele contestatarului nu sunt de natura sa modifice

*Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

constatarile organelor de inspectie fiscala, in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”*

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

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de către X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa în baza Raportului de inspectie fiscala.

f) In ceea ce privește argumentul contestatarului potrivit caruia, la data radierii, potrivit ultimului decont de TVA intocmit pentru luna octombrie 2016 a declarat TVA negativă , care nu a fost restituita, astfel ca ar rezulta TVA de restituit și nidecum obligație de plata, mentionam:

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA, CNP, TVA, pe perioada 17.02.2014-05.10.2016.

În Raportul de inspectie fiscala nr.617/03.12.2019, organul de inspectie fiscala specifica faptul ca „la data radierii , potrivit ultimului decont de TVA intocmit de contribuabil pentru luna octombrie 2016, înregistrat la Serviciul Fiscal Municipal acesta figura cu un sold al sumei negative de TVA, care nu a fost solicitata la rambursare.”

Însă, organul de inspectie fiscala nu are atributii în ceea ce privește compensarea soldului sumei negative de TVA cu obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin act administrativ fiscal.

Potrivit prevederilor art.167 „Compensarea” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*“(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia. Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească*

unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.

(2) Creanțele debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1).[...]

(7) Compensarea se constată de către organul fiscal competent, la cererea debitorului sau din oficiu. Dispozițiile art. 165 privind ordinea stingerii datoriilor sunt aplicabile în mod corespunzător.[...]

(10) În cazul în care taxa pe valoarea adăugată de plată se stinge prin regularizare cu suma negativă de taxă, potrivit Codului fiscal, data stingerii taxei de plată este data prevăzută de lege pentru depunerea decontului în care s-a efectuat regularizarea.”

Astfel, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca, compensarea se constată de către organul fiscal competent iar în speta organul fiscal competent este Serviciul Fiscal Municipal.

Prin urmare, nici organul de soluționare a contestației nu are competența materială în a se pronunța asupra acestui capăt de cerere, deoarece competența potrivit legii aparține Serviciului Fiscal Municipal.

## **2. În ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pe perioada 2014-2016, contestat de către X titular al - INTREPRINDERII INDIVIDUALE:**

a) Referitor la cheltuielile cu bunurile și serviciile respinse la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestate de către X, **D.G.R.F.P - Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu achiziția de bunuri și servicii înregistrate în evidențele contabile pe anii 2014- 2016 în condițiile în care s-a constatat că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost destinate desfășurării activității întreprinderii individuale iar la contestația formulată nu au fost anexate documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că întreprinderea individuală a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu achiziționarea de bunuri (pavaj, cabina hidromasaj, mp3 player, set dus, TV - 3 buc, boxe, fier de călcat etc.) și servicii (reparație pentru autoturism BMW, , care nu se află în proprietatea contribuabilului) care nu sunt destinate desfășurării activității și anume:

- în anul 2014, întreprinderea individuală a majorat nejustificat cheltuielile cu suma reprezentând bunuri și servicii care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scopuri personale;

- în anul 2015, întreprinderea individuală a majorat nejustificat cheltuielile cu suma reprezentând bunuri și servicii care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scopuri personale;

- pe perioada 01.01.2016 -05.10.2016 întreprinderea individuală a majorat nejustificat cheltuielile cu suma reprezentând bunuri și servicii care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scopuri personale;

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

În conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit.a), art.48 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 respectiv prevederile art.68 alin.(4) lit.a), art.68 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile și totodata au majorat venitul net cu aceste cheltuieli pe anii 2014, 2015 și 2016.

În contestatia formulata, contestatarul sustine ca cheltuielile cu bunurile și serviciile respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala au fost achizitionate în scopul desfasurarii activitatii; sustine ca bunurile achizitionate (pavaj, cabină de duș cu hidromasaj, set dus, aparate TV, fier de călcat) au fost utilizate pentru amenajarea sediului firmei, iar reparațiile autoturismului BMW au fost suportate de întreprinderea individuală în condițiile în care acest autoturism a fost pus la dispoziția activității în baza contractului de comodat încheiat între proprietar și entitatea care desfășura activitatea economică;

În cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pe perioada 17.02.2014-31.12.2015 menținute la art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016 potrivit caruia:

*"(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.[...]*

*(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le îndeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

*a) sa fie efectuate în cadrul activitatilor desfasurate în scopul realizarii venitului, justificate prin documente;[...]*

*7) Nu sunt cheltuieli deductibile:*

*a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;"*

Conform pct.37 și pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificata:

*"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.*

*Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizarii veniturilor sunt și urmatoarele:*

*a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;*

*b) sa corespunda unor cheltuieli efective și sa fie justificate cu documente;*

c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plati efectuate în avans care se refera la alte exercitii fiscale.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu functionarea si întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii în scopul afacerii;"

Cu privire la cheltuielile cu modernizarea amenajarea imobilului care face obiectul contractului de comodat, sunt aplicabile si prevederile pct.136 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.62 din Cod, potrivit caruia:

*"În conformitate cu legislatia în materie, proprietarul are obligatia de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea si repararea locuintei închiriate, ca de exemplu:*

- întreținerea în bune conditii a elementelor structurii de rezistenta a cladirii, elementelor de constructie exterioara a cladirii, cum ar fi: acoperis, fatada, curtile si gradinile, precum si spatii comune din interiorul cladirii, cum ar fi: casa scarii, casa ascensorului si altele asemenea;

- întreținerea în bune conditii a instalatiilor comune proprii cladirii, respectiv ascensor, hidrofor, instalatii de alimentare cu apa, de canalizare, instalatii de încălzire centrala si de preparare a apei calde, instalatii electrice si de gaze;

- repararea si mentinerea în stare de siguranta în exploatare si de functionare a cladirii pe toata durata închirierii locuintei."

Aceleași prevederi legale sunt mentinute și pe anul 2016, la pct.7 alin.(4) alin.(5) lit.r) dat în aplicarea art.68, respectiv pct.20 alin.(3) dat în aplicarea art.84 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din dispozitiile legale mai sus citate se retine ca sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si întreținerea bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.

Se retine, totodata ca proprietarul are obligatia de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea si repararea locuintei respectiv ;**întreținerea in bune conditii** a elementelor structurii de rezistenta a cladirii , elementelor de constructie exterioara a cladirii cum ar fi acoperis, fatada, **curti si gradini, precum si spatii comune din interiorul cladirii** , întreținerea in bune conditii a instalatiilor comune proprii cladirii respectiv ascensor, hidrofor, instalatii de alimentare cu apa , canalizare, **instalatii de încălzire centrala, de preparare a apei calde**, instalatii electrice , de gaze.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Pe perioada august 2014-octombrie 2016, ÎNTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ a achiziționat bunuri și servicii respectiv - pavaje,corpuri de bucătărie, masca, vitrina, cabina hidromasaj , oglinda, set dus Vitalio,cabina dus Verona, mp3 player TV - 3

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



buc, boxe, fier de călcat precum și servicii de reparație pentru autoturismul BMW, care nu se află în proprietatea contribuabilului; contribuabilul a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii, pe perioada 2014-2016.

Se reține ca, pe perioada verificată, ÎNTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, a desfășurat activitate de „Exploatare forestieră” cod CAEN 220, însă bunurile achiziționate sunt destinate dotării unei locuințe (corpuri de bucătărie, masca, vitrina, cabina hidromasaj, oglinda, set dus Vitalio, cabina dus Verona); bunurile mp3 player TV - 3 buc, boxe, fier de călcat sunt destinate utilizării în scop personal iar pavajele sunt destinate amenajării unei curți iar din facturile prezentate nu a rezultat locația unde au fost montate, nu au fost prezentate situații de lucrări din care să rezulte acest lucru.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca imobilul de la adresa unde ÎNTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ are declarat sediul activității a fost închiriat de la persoana fizică X.

De asemenea, contestatarul nu a făcut dovada ca autoturismul înmatriculat pe numele altei persoane, asupra căreia s-au efectuat reparații, ar fi fost închiriat de ÎNTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ și ar fi fost utilizat în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt în patrimoniul afacerii (închiriate, în comodat etc.) cheltuielile nu sunt deductibile fiscal; sunt cheltuieli deductibile fiscal doar cheltuielile de întreținere și funcționare a bunurilor folosite strict în interesul afacerii și nicidecum eventualele cheltuieli care sporesc valoarea bunurilor, care, potrivit prevederilor legale invocate, cad în sarcina proprietarului.

După cum am arătat și mai sus în cauza în speta este vorba de cheltuieli de amenajare și modernizare a imobilului (pavaj, corpuri de bucătărie, masca, vitrina, cabina hidromasaj, oglinda, set dus Vitalio, cabina dus Verona, mp3 player TV - 3 buc, boxe, fier de călcat) bunuri utilizate în scop personal de către contestatar. La dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte ca aceste achiziții s-au materializat în obținerea de venituri impozabile provenite din activitatea de exploatare forestieră a contribuabilului.

Argumentul contestatarului potrivit căruia bunurile achiziționate (pavaj, cabină de duș cu hidromasaj, set dus, aparate TV, fier de călcat) au fost utilizate pentru amenajarea sediului firmei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că domiciliul persoanei fizice X este același cu locul de desfășurare al activității, amenajarea și modernizarea imobilului devenind proprietatea persoanei fizice.

Mai mult, la contestația formulată, contestatarul nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțat, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale și a oricărei cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând bunuri și servicii achiziționate în scop personal și totodată au majorat venitul net cu aceste cheltuieli pe anii 2014, 2015 și 2016 în condițiile în care contestatarul nu a făcut dovada că bunurile au fost utilizate în scopul desfășurării activității.

Având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspectie fiscală, în speta se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE cu privire la cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii care s-au constatat ca fiind efectuate în scop personal.

b) În ceea ce privește venitul impozabil stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscală, care a dus la stabilirea impozitului pe venit stabilit suplimentar pe perioada 2014-2015, contestat de către contribuabil, **D.G.R.F.P. este investita să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspectie fiscală au considerat avansurile încasate ca reprezentând venituri impozabile aferente anului fiscal.**

În fapt, urmare verificării organelor de inspectie fiscală au constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALĂ, pe anul 2014 nu a luat în calcul la stabilirea venitului net a sumei reprezentând avansuri încasate de la societățile I, J și T.

Totodată s-a constatat că contribuabilul a omis să înregistreze în registrul de încasări și plăți avansurile încasate și anume:

-pe anul 2014, contribuabilul nu a înregistrat în registrul de încasări și plăți suma încasată, care a fost înregistrată ca avans (cont 419) reprezentând parte din contravaloarea facturii emisă către J.

Pe anul 2015, contribuabilul nu a înregistrat în registrul de încasări și plăți suma reprezentând avansuri încasate de la Societățile...;

În conformitate cu prevederile art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au reintregit veniturile impozabile ale contribuabilului cu suma de .. pe anul 2014 și suma de ..pe anul 2015.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, contestatarul susține că la art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, avansurile încasate nu sunt specificate ca și elemente de natură veniturilor.

În speta sunt aplicabile prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*"(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida 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;*

*b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;*

*c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;*

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;

f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.”

La pct.36 din H.G. nr.1/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.48 din Cod, se prevede:

“În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.”

Din prevederile legale invocate se retine ca în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

În speta sunt aplicabile și prevederile O.M.F.P. Nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*“38. Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.*

*Pentru fiecare tip de activitate desfasurata se va întocmi Fisa pentru operatiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologica.”[...]*

*48. Venitul brut cuprinde:*

*a) sumele încasate si echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfasurarea activitatii;*

*51. Orice suma platita, respectiv încasata, în numerar sau prin banca se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasari si plati (cod 14-1-1/b).”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca in venitul brut se includ toate veniturile in bani si in natura obtinute din activitatea desfasurata. Sumele incasate respectiv platite, in numerar sau prin banca se inregistreaza in mod obligatoriu , cronologic, in Registrul jurnal de incasari si plati.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca contribuabilul nu a înregistrat în Registrul de incasari si plati si totodata nu a declarat bugetului de stat avansurile incasate si anume:

-pe anul 2014 , contribuabilul nu a înregistrat în registrul de incasari și plati suma incasata, care a fost înregistrată ca avans (cont 419) reprezentând parte din contravaloarea facturii emisa către J .

De asemenea, contribuabilul, pe anul 2014 nu a luat în calcul la stabilirea venitului net a sumei reprezentând avansuri incasate de la societatile I, J si T.

-pe anul 2015 contribuabilul nu a înregistrat în registrul de incasari și plati suma reprezentând avansuri incasate de la Societatile..;

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit cărora în venitul brut se includ și avansurile incasate iar în speta s-a constatat ca, contribuabilul nu a înregistrat în Registrul de incasari și plati, avansurile ..pe anul 2014 și ..pe anul 2015 și totodata a diminuat veniturile impozabile declarate pe aceasta perioada, cu aceste sume, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile impozabile ale contribuabilului cu avansurile incasate.

Argumentul contestatarului potrivit caruia la art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , nu sunt specificate ca și elemente de natura veniturilor, avansurile incasate, nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care la acest articol de lege, legiuitorul a prevăzut în mod clar ca, venitul brut cuprinde sumele incasate și echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfasurarea activitatii iar in normele date în aplicarea acestui articol de lege sunt enumerate venituri care se includ în „venitul brut” , fiind specificate astfel și avansurile incasate.

În consecinta, având în vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul ca argumentul contestatarului nu este de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala în sensul reintregirii

veniturilor impozabile ale contribuabilului pe anul 2014 și pe anul 2015 și se va respinge ca neintemeiata contestația pentru acest capăt de cerere.

**În ceea ce privește impozitul pe venit , stabilit suplimentar de plata pe anul 2014 și impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2015, contestat de către contribuabil, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta:**

Pe anul 2014, INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a fost impusă în baza declarației anuale de venit privind veniturile realizate în anul 2014, înregistrată la Serviciul Fiscal Municipal; în baza acestei declarații a fost emisă Decizia de impunere anuală, potrivit căreia contribuabilul înregistrează pentru anul 2014 un venit net și impozit pe venit .

Urmare totalizării sumelor înscrise în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2014 , a rezultat un venit brut mai mare decât venitul brut declarat de contribuabil.

De asemenea, din calculele efectuate au rezultat cheltuieli deductibile mai mari decât totalul cheltuielilor declarate de contribuabil.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că diferența de venit nedeclarată, se datorează neluării în calcul la stabilirea venitului a unor avansuri încasate în anul 2014 de la societățile ...; totodată s-a constatat că INTREPRINDEREA INDIVIDUALA a omis înregistrarea în registru jurnal de încasări și plăți pe anul 2014 , a sumei care a fost înregistrat ca avans (cont 419) și din care s-a operat încasarea unei părți din contravaloarea facturii, emisă către firma J.

Se reține că, pe anul 2014, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii, care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scop personal de către titularul întreprinderii individuale.

Urmare constatarilor efectuate, pe anul 2014, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de baza impozabilă suplimentară pentru care contribuabilul datorează bugetului de stat diferența de impozit pe venit determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art. 43, alin. (1) din Codul Fiscal, asupra bazei impozabile suplimentare.

Pe anul 2015, contribuabilul a fost impus în baza declarației anuale de venit privind veniturile realizate în anul 2015, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice, prin care a fost declarat un venit brut și cheltuieli. În baza acestei declarații a fost emisă Decizia de impunere anuală potrivit căreia contribuabilul înregistrează pentru anul 2015 un venit net și impozit pe venit.

Urmare verificării operațiunilor înregistrate în Registrul Jurnal de Incasări și Plăți, precum și a documentelor justificative pentru venituri și cheltuieli prezentate de către contribuabil, s-au constatat următoarele:

Din totalizarea sumelor înscrise în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2015 a rezultat un venit brut mai mare decât venitul brut declarat de contribuabil.

De asemenea, din calculele efectuate au rezultat cheltuieli deductibile mai mari decât totalul cheltuielilor declarate de către contribuabil.

Din Registrul jurnal de încasări și plăți, pentru anul 2015 rezultă un venit net mai mare decât venitul net declarat de către contribuabil.

S-a constatat ca diferența de venit nedeclarată, se datorează în mare parte neluării în calcul la stabilirea venitului a unor avansuri încasate în anul 2015 de la firmele ...

De asemenea, s-a constatat ca cheltuielile evidențiate și declarate de către contribuabil, au fost majorate nejustificat prin înregistrarea sumei reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii, care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scopuri personale de către titularul întreprinderii individuale.

Astfel, pe anul 2015, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferență de baza impozabilă în plus pentru care contribuabilul datorează bugetului de stat o diferență de impozit pe venit , determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art. 43, alin. (1) din Codul Fiscal, asupra bazei impozabile suplimentare .

Cu privire la stabilirea venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

*“(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 49](#) și [50](#).[...]*

*(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.[...]*

*(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.”*

Potrivit Ordinului nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

*“Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați, potrivit prevederilor art. 48 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, denumită în continuare lege, să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă.*

*11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice.[...]*

*13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.[...]

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.[...]

51. Orice suma platita, respectiv încasata, în numerar sau prin banca se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasari si plati (cod 14-1-1/b).

Cheltuielile deductibile plafonate se stabilesc astfel încât la sfârșitul anului fiscal să se încadreze în prevederile legale.

52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea, se reține că sumele încasate respectiv plătite, în numerar sau prin banca se înregistrează în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul jurnal de încasari si plati.

În ceea ce privește cota de impozit pe venit la art.43 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare pe anul 2014 și 2015 se prevede:

*"(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;"*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și faptul că prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a respins contestația formulată de contribuabil cu privire la cheltuielile cu achizițiile de bunuri și servicii pe anul 2014 și anul 2015, care s-au dovedit a fi efectuate în scop personal precum și veniturile impozabile stabilite suplimentar pe anul 2014 și 2015, urmare neînregistrării și nedeclarării avansurilor încasate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe venit suplimentar pe anul 2014 și anul 2015.

În ceea ce privește argumentul contestatarului potrivit căruia organele de inspecție fiscală trebuia să observe că unele plăți reprezentând plata materiei prime, decontată prin compensare cu partenerul G nu apare înregistrată în Registrul de încasări și plăți, menționăm:

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Orice sumă platită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți.

În speta, contestatarul arată că nu a înregistrat în Registrul de încasări și plăți, plata sumei reprezentând contravaloarea achiziției de materii prime, pe motiv că s-a efectuat operațiunea de compensare, operațiune care presupune stingerea unor creanțe ale furnizorului precum și ale beneficiarului.

Astfel, prin compensare s-a stins și suma reprezentând încasări ale contribuabilului de la societatea G..

Mai mult, operațiunea de compensare se realizează în baza unui ordin de compensare iar contestatarul nu a prezentat în timpul controlului sau la contestația formulată un document în acest sens.

La contestația formulată contestatarul a prezentat fișa contului 4111 pentru clientul G din care rezultă că o parte din sumele de încasat s-a stins în corespondența cu contul 4011 "Furnizori" prin compensare.

Urmare analizei Registrului jurnal de încasări și plăți aferente anului 2015 respectiv lunile august și decembrie 2015, rezultă că aceste operațiuni de compensare nu au fost înregistrate, în sensul că în cauză nu au fost înregistrate nici cheltuieli și nici venituri, în aceste condiții efectul fiscal asupra venitului net impozabil fiind nul.

Având în vedere prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus enunțat potrivit căruia contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal iar în conformitate cu prevederile art.269 din același act normativ contestația trebuie să cuprindă dovezile pe care se întemeiază precum și faptul că



contestatarul nu a înregistrat în Registrul de încasari și plati , veniturile încasate și cheltuieli plătite urmare compensarii , argumentul contestatarului nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei.

În consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de către X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA , cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2014 si impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2015, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala.

**În ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2016** prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, contestata de catre contribuabil, mentionam:

Urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca pentru anul 2016, contribuabilul nu a depus declarația finala privind impozitul realizat pe anul 2016(formular 200), conform dispozitiilor art.122 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru perioada 01.01.2016 - 05.10.2016, a fost emisă Decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016, potrivit căreia pentru perioada menționată s-a estimat, pe baza declarației depuse pentru anul 2015 venitul brut, cheltuielile deductibile, venitul net și impozitul pe venit.

Urmare verificarii operațiunilor înregistrate în Registrului jurnal de încasari si plati precum și a documentelor justificative pentru venituri și cheltuieli prezentate de către contribuabil, pe perioada 01.01.2016-05.10.2016(data radierii) s-au constatat următoarele:

-In anul 2016, cheltuielile evidențiate și declarate de către contribuabil, au fost majorate nejustificat prin înregistrarea sumei reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri și servicii, care nu au fost destinate desfășurării activității contribuabilului, acestea fiind efectuate în scop personal de către titularul întreprinderii individuale fiind încălcate astfel prevederile art. 68, alin. (4), lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-pe perioada ianuarie - septembrie 2016, in registrul jurnal de încasări și plăți a fost înregistrat un venit net în sumă de....

Astfel s-a constatat ca venitul net nedeclarat a fost în suma de...

Organele de control au procedat la stabilirea venitului net anual impozabil prin deducerea din venitul net anual, a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de contribuabil, astfel:

-contribuția de asigurări sociale de stat datorata de contribuabil pentru anul 2016;

-contribuția de asigurări sociale de sănătate datorata de contribuabil pentru anul 2016;

Venitul net recalculat de organele de inspecție fiscală prin deducerea contribuției la fondul asigurărilor sociale de stat si a contribuției la bugetul asigurărilor sociale de sănătate este în sumă totală de ...

Astfel, pe perioada 01.01.2016 – 05.10.2016, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea impozitului pe venit pentru anul 2016, rezultând o diferență de impozit pe venit (regularizare) ...

Potrivit prevederilor art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016:

*“(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 68<sup>1</sup>](#) și [69](#).*

*(2) Venitul brut cuprinde:*

*a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;*

*b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;*

*c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;*

*d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;*

*e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;*

*f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.[...]*

*(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:*

*a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;*

*b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;[...]*

*i) să reprezinte contribuții de asigurări sociale plătite la sistemele proprii de asigurări sociale și/sau contribuții profesionale obligatorii plătite, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;*

*j) să fie efectuate în scopul desfășurării activității și reglementate prin acte normative în vigoare;[...]*

*(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.[...]*

*(8) Contribuabilii pentru care determinarea venitului anual se efectuează în sistem real au obligația să completeze Registrul de evidență fiscală, în vederea stabilirii venitului net anual.”*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

De asemenea se reține ca, contribuabilii care determina venitul anual în sistem real au obligația să completeze Registrul de evidență fiscală, în vederea stabilirii venitului net anual.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca pe anul 2016 contribuabilul nu a depus declarația privind venitul realizat pe anul 2016(formular200), conform dispozițiilor art.122 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au determinat venitul net impozabil în baza Registrului jurnal de incasari si plati precum și a documentelor justificative pentru venituri și cheltuieli prezentate de către contribuabil din care rezulta venit impozabil.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu achizitii efectuate în scop personal iar prin prezenta decizie organul de solutionare a contestației a mentinut ca nedeductibila fiscal aceasta cheltuiala.

Prin urmare venitul net impozabil pe perioada 01.01.2016-05.10.2016, este cel stabilit de organul de inspectie fiscala.

Având în vedere ca organele de control la stabilirea venitului net pe perioada 01.01.2016 – 05.10.2016 au reținut ca sunt deductibile fiscal contribuțiile sociale obligatorii datorate de contribuabil, respectiv contribuția de asigurări sociale de stat datorata de contribuabil pentru anul 2016 și contribuția de asigurări sociale de sănătate datorata de contribuabil pentru anul 2016 venitul venitul net recalculat ...

Avand in vedere prevederile legale mai sus enunțate si faptul ca contribuabilul nu a depus declarația privind venitul realizat pe anul 2016(formular200), conform dispozițiilor art.122 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal se reține ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea venitului net impozabil si la regularizarea impozitului pe venit pe perioada 01.01.2016 - 05.10.2016, stabilind impozit pe venit de plata.

Argumentul contestatarului potrivit caruia chiar daca declaratia privind impozitul pe venit pe anul 2016 nu a fost depusa in evidentele fiscale au fost inregistrate obligatii de plata evidentiata din oficiu in baza Deciziei de impunere pentru plati anticipate, nu poate fi retinut in solutionara favorabila a contestației din urmatoarele motive:

Potrivit prevederilor art.123 din acelasi act normativ:

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

*a) venitul net anual impozabil;[...]*

*(6) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat pe baza declarației privind venitul realizat și emite decizia de impunere la termenul și în forma stabilite prin ordin al președintelui A.N.A.F. Plata impozitului anual stabilit conform deciziei de impunere anuale se efectuează către bugetul de stat.*

*(7) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale 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 sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare.”*

Cu privire la plățile anticipate la art.121 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016:

*„(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole impuse în sistem real, prevăzute la [art. 104](#) alin. (3), precum și din silvicultură și piscicultură, cu excepția veniturilor din arendare, sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.[...]*

*(3) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (4), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal. Pentru declarațiile privind venitul estimat/norma de venit depuse în luna decembrie nu se mai stabilesc plăți anticipate, venitul net aferent perioadei până la sfârșitul anului urmând să fie supus impozitării potrivit deciziei de impunere emise pe baza declarației privind venitul realizat.[...]*

*(10) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente și/sau din activități agricole impuse în sistem real, silvicultură și piscicultură și care în cursul anului fiscal își încetează activitatea, precum și cei care intră în suspendare temporară a activității, potrivit legislației în materie, au obligația de a depune la organul fiscal competent o declarație, însoțită de documente justificative, în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului, în vederea recalculării plăților anticipate.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca, impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitul net anual impozabil.

De asemenea se reține ca, contribuabilii care realizează venituri din activități independente, sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, pentru anul 2016, organul de inspectie fiscala , a procedat la stabilirea venitului net impozabil si la regularizarea impozitului pe venit pe perioada 01.01.2016 – 05.10.2016, în conditiile în care nu a fost depusa Declarația privind veniturile realizate pe anul 2016 și de asemenea, nu a fost emisa o Decizie de impunere anuala pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice pe anul 2016.

Prin urmare, în mod legal regularizarea obligatiilor de plata( impozit venit, CASS, CASS) pe anul 2016, s-a efectuat prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala urmare inspectiei fiscale.Organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit de plata , pe perioada 01.01.2016-05.10.2016, luand in considerare operatiunile inregistrate de contribuabil in Registrul-jurnal de încasări și plăți care reprezinta documentul contabil care servește la înregistrarea încasărilor și plăților aferente activității persoanelor care conduc evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă.

Afirmatia contestatarului potrivit careia la stabilirea impozitului pe venit de plata nu s-a luat in considerare impozitul pe venit stabilit cu titlu de plati anticipate prin Decizia de impunere pentru plati anticipate emisa de Serviciul Fiscal Municipal nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, in conditiile in care la dosarul contestatiei se afla si fisa analitica privind evidenta pe platitor a contribuabilului din care rezulta ca la inregistrarea in evidenta pe platitor a actului administrativ fiscal contestat organul fiscal din cadrul Serviciului Fiscal Municipal a avut in vedere impozitul pe venit stabilit cu titlu de plati anticipate prin Decizia de impunere pentru plati anticipate inregistrand doar diferenta de impozit pe venit pe anul 2016.

Astfel, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit de plata , pe perioada 01.01.2016-05.10.2016, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste argumentul contestatarului potrivit caruia organele de inspectie fiscala trebuia sa observe ca unele plati respectiv suma decontata prin compensare catre partenerul G nu apare inregistrata in Registrul de incasari si plati, mentionam:

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

După cum s-a arătat și mai sus operațiunea de compensare presupune stingerea unor creante ale furnizorului precum și ale beneficiarului.

In Registrului jurnal de incasari si plati aferent anului 2016 nu au fost inregistrate operatiuni de compensare, in sensul ca nu au fost inregistrate nici cheltuieli si nici venituri la nivelul sumei, efectul fiscal asupra venitului net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala fiind nul.

Mai mult, operațiunea de compensare se realizeaza în baza unui ordin de compensare iar contestatarul nu a prezentat în timpul controlului sau la contestatia formulata un document în acest sens.

Prin urmare, argumentul contestatarului nu poate fi retinut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu este dovedit cu documente.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul că argumentele contestatarului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către X titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2016 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

3). Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, contestată de către X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, **D.G.R.F.P. este investită să se pronunțe dacă contribuabilul datorează bugetului de stat contribuții pentru asigurările sociale de sănătate aferente veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente.**

În fapt, urmare verificării s-a constatat că pentru perioada 2014 - 2016 persoana fizică X, în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, avea obligația de plată a unei contribuții pentru asigurările sociale de sănătate, în cotă de 5,5%, care se aplică asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit, venit care constituie baza de impozitare pentru contribuția privind asigurările sociale de sănătate, conform prevederilor art. 257 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății și prevederilor art. 296<sup>18</sup> alin. (3) lit. b<sup>1</sup>), art. 296<sup>21</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 17.02.2014-31.12.2015; Pe anul 2016 sunt aplicabile prevederile art. 153, art. 155, alin. (1) lit. c), art. 156, art. 170, art. 175. din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pe anul 2014, a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Serviciu Fiscal Municipal prin care s-a stabilit în sarcina INTREPRINDERII INDIVIDUALE, contribuții de asigurări sociale de sănătate aferente unei baze impozabile declarate.

Urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit pe anul 2014 un venit net suplimentar pentru care contribuabilul datorează bugetului de stat diferența de contribuții de asigurări sociale de sănătate.

**Pe anul 2015,** a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Serviciul Fiscal Municipal, prin care s-a stabilit în sarcina INTREPRINDERII INDIVIDUALE, contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente bazei impozabile declarate.

Urmare controlului, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net suplimentar și diferența de contribuții de asigurări sociale de sănătate.

**Pentru anul 2016**, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu a fost emisa Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate întrucât contribuabilul nu a depus Declarația privind veniturile realizate pe anul 2016 (formular 200) astfel că, organele de inspectie fiscala au stabilit contribuții de asigurări sociale de sănătate asupra venitului impozabil stabilit suplimentar .

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere, contestatarul sustine ca, nu datorează bugetului de stat contributiile de asigurari sociale de sănătate stabilite pe anul 2014 si 2015 pe motiv ca venitul net impozabil suplimentar nu a fost stabilit în mod legal.

Referitor la CASS aferentă anului 2016, contestatarul arata ca pentru anul 2016 organele de inspectie fiscala au stabilit CASS de plată suplimentar în condițiile în care Declarația 200 nu a fost depusă, însă organele de inspectie fiscala au făcut abstracție de faptul că pentru această perioadă a fost emisă Decizia privind plățile anticipate, în baza căreia au fost evidențiate obligații de această natură, stabilite din oficiu de către Serviciul Fiscal.

În aceste condiții, contestatarul considera ca, CASS a fost stabilită în mod subiectiv, fără respectarea prevederilor legale aplicabile și fără a se ține seama de obligațiile anticipate stabilite pentru această perioadă de către organele fiscale, prin Decizia de plăți anticipate emisă din oficiu.

În drept, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.296<sup>21</sup>, art.296<sup>22</sup>, art.296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.296<sup>21</sup>

*„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;[...]*

*(2) Persoanele prevazute la alin. (1) datoreaza contributii sociale obligatorii pentru veniturile realizate, numai daca aceste venituri sunt impozabile potrivit prezentului cod.”*

-art.296<sup>22</sup>

*“(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la [art. 296<sup>21</sup>](#) 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.”*

-296<sup>25</sup>

*“(1)Declararea veniturilor care reprezinta baza lunara de calcul a contributiilor sociale se realizeaza prin depunerea unei declaratii privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum si a declaratiei de venit estimat*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

prevazute la art. 81 si a declaratiei privind venitul realizat prevazute la art. 83, pentru contributia de asigurari sociale de sanatate.

**(2) În cazul impunerii în sistem real, obligatiile anuale de plata a contributiei de asigurari sociale de sanatate se determina pe baza declaratiei privind venitul realizat, prin aplicarea cotelor prevazute la art. 296<sup>18</sup> alin. (3) asupra bazelor de calcul prevazute la art. 296<sup>22</sup> alin. (2) si (3).**

iar in conformitate cu prevederile 296<sup>18</sup> din acelasi act normativ:

“ (3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b<sup>1</sup>) 5,5% pentru contribuția individuală;”

Pe anul 2016 sunt aplicabile prevederile art.153, art.155, art.156, art.170 si art.175 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.153

“(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români cu domiciliul sau reședința în România;”

-art.155

“(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:[...]

c) venituri din activități independente, definite conform art. 67;”

-art.156

“Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;”

-art.170

“(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independent, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.”

-art.174



*“(1) Următoarele categorii de persoane au obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate:*

*a) persoanele fizice care realizează venituri din activități independente prevăzute la [art. 68](#) și [69](#);*

*(2) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1) lit. a) - c) sunt obligate să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate care se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe fiecare sursă de venit, pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a declarației privind venitul realizat, după caz, cu respectarea regulilor prevăzute la [art. 121](#).*

*(6) În cazul în care, în cursul anului fiscal, persoanele prevăzute la alin. (2) își încetează activitatea, precum și cei care intră în suspendare temporară a activității potrivit legislației în materie, sunt aplicabile prevederile [art. 121](#) alin. (10) referitoare la recalcularea plăților anticipate.”*

*-art.175*

*“(1) Veniturile care reprezintă baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt cele din declarația de venit estimat/norma de venit prevăzută la [art. 120](#) sau din declarația privind venitul realizat prevăzută la [art. 122](#), după caz.*

*(2) Pentru anul fiscal 2016, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit, pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la [art. 156](#) lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la [art. 170](#) - 173, după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere. Baza lunară de calcul astfel evidențiată nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă venitul pentru care se calculează contribuția este singurul realizat.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt contribuabili la sistemul de asigurări sociale de sănătate și au obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Se reține că, obligațiile anuale de plată ale contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit pe baza declarației privind venitul realizat.

Baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale.

Din documentele existente la dosarul cauzei, în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Urmare inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2014 un venitul net suplimentar; pe anul 2015 organele de inspectie fiscala au stabilit un venitul net suplimentar.

Cu privire la anul 2016 se retine ca , organele de inspectie fiscala au constatat ca nu a fost emisa Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate întrucât contribuabilul nu a depus Declarația privind veniturile realizate pe anul 2016 (formular 200).

După cum s-a arătat și la capitolul „Impozit pe venit” urmare analizarii Registrului de evidenta fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit un venit impozabil suplimentar, pe anul 2016.

Din prevederile legale mai sus enuntate se reține ca, persoanele fizice care realizeaza venituri din activități independente datorează bugetului general consolidat al statului contributii de asigurari sociale de sănătate aferente veniturilor realizate astfel că, organele de inspectie fiscala au stabilit contribuții de asigurări sociale de sănătate asupra venitului impozabil stabilit suplimentar .

Având în vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate este diferenta dintre totalul veniturilor incasate si cheltuielile efectuate în scopul realizarii acestor venituri exclusiv cheltuielile reprezentand contributii sociale iar prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a mentinut ca fiind legale veniturile nete impozabile stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat se retine ca, în mod legal au fost stabilite si diferente de contributii de asigurari sociale de sanatate pe perioada verificata.

Argumentele prezentate de contestatar pentru acest capăt de cerere au fost analizate și la capitolul impozit pe venit și au fost respinse ca neintemeiate.

Afirmatia contestatarului potrivit careia la stabilirea CASS de plata nu s-a avut în vedere CASS stabilita cu titlu de plati anticipate prin Deciziei de impunere pentru plati anticipate emisa de Serviciul Fiscal Municipal nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei, în conditiile în care din fisa analitica privind evidenta pe platitor a contribuabilului rezulta contrariul.

În aceste condiții, luând în considerare prevederile legale aplicabile în speta, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul ca argumentele prezentate de contestatar nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”*

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

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neintemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE , cu privire la contributiile de asigurari sociale de sănătate stabilite suplimentar pe anii 2014, 2015 si 2016 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

4.In ceea ce privește contributiile de asigurari sociale , stabilite de plata, de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice,contestata de către X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALA , **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca contribuabilul datoreaza bugetului asigurarilor sociale contributi de asigurari sociale pentru veniturile realizate din activitati independente pe anul 2016.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , pe anul 2016, X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, avea obligația de plată, în conformitate cu prevederile art 152 alin. (2) din Codul fiscal, a unei contribuții de asigurări sociale, în cotă procentuală de 10,5% asupra bazei de calcul prevăzute la art 148, alin. (3) din Codul fiscal.

Pe anul 2016, contribuabilul nu a depus Declarația privind veniturile realizate, astfel că nu a fost posibilă definitivarea contribuției de asigurări sociale de către SFM.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca , pentru anul 2016 s-a aplicat cota individuală de 10,5% prevăzută la art. 148 din Codul fiscal, deoarece contribuabilul nu a optat pentru încadrarea la cota integrală.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea contribuției de asigurări sociale datorate de contribuabil pentru anul 2016, luând în considerare venitul stabilit suplimentar urmare inspectiei fiscale efectuate.

La stabilirea bazei impozabile organele de inspectie fiscala au avut în vedere prevederile art. 148, alin. (3) din Codul fiscal, potrivit caruia *"...Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurarilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig. "*;s-a determinat baza de impozitare pentru anul 2016, la nivelul sumei.. iar asupra bazei impozabile astfel determinata organele de inspectie fiscala au aplicat cota procentuală de 10,5% și au stabilit în sarcina contribuabilului contribuție de asigurări sociale suplimentara.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere, contestatarul sustine ca raționamentul inspectorilor fiscali de a stabili CAS suplimentar a fost unul subiectiv, pornindu-se de la venitul net suplimentar stabilit fără luarea în considerare a decontărilor prin compensarea creanțelor cu obligațiile, și fără a se verifica dacă există obligații evidențiate în evidențele fiscale pentru anul 2016;considera ca nu datorează bugetului de stat contribuția de asigurări sociale.

În drept , pe anul 2016 sunt aplicabile prevederile art.136, art.137, art.138, art.148, art.151, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora:  
-art.136

*“Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:*

*a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;”*

*-art.137*

*“(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la [art. 136](#), datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:[...]*

*b) venituri din activități independente, definite conform [art. 67](#);”*

*-art.138*

*“Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:*

*a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”*

*(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, o reprezintă echivalentul a 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate.*

*-art.148*

*“(3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.”*

*-art.152*

*“(1) Definitivarea contribuției de asigurări sociale în cazul veniturilor determinate în sistem real se efectuează în baza declarației privind venitul realizat prevăzute la [art. 123](#).*

*(2) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală, pe baza declarației menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei individuale sau a cotei integrale de contribuție, conform opțiunii exprimate, prevăzute la [art. 138](#), asupra*

bazei de calcul prevăzute la [art. 148](#) alin. (3), cu încadrarea acesteia în plafonul minim și maxim.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt contribuabili la sistemul de asigurări sociale .

Se reține ca, obligațiile anuale de plată ale contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei individuale sau a cotei integrale de contribuție, conform opțiunii exprimate.

Baza de calcul a contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea.

Se reține ca baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține ca pe anul 2016, organele de inspecție fiscală au constatat ca nu a fost emisă Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale întrucât contribuabilul nu a depus Declarația privind veniturile realizate pe anul 2016 (formular 200).

După cum s-a arătat și la capitolul „Impozit pe venit” urmare analizei Registrului de evidență fiscală, pe perioada 01.01.2016-05.10.2016 (data radierii) organele de inspecție fiscală au stabilit un venit impozabil suplimentar .

Prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a analizat la capitolul „Impozit pe venit” contestația formulată de către X cu privire la venitul impozabil stabilit suplimentar pe anul 2016 și a respins contestația ca neintemeiată, argumentele contestatarului nefiind de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate și faptul ca în speta nu a fost emisă o decizie de impunere anuală în condițiile în care contribuabilul nu a depus declarația privind venitul realizat pe anul 2016, se reține ca organele de inspecție fiscală în mod legal au determinat baza impozabilă iar asupra bazei impozabile astfel determinată au aplicat cota procentuală de 10,5% și au stabilit în sarcina contribuabilului contribuție de asigurări sociale suplimentară.

În aceste condiții, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*a) neîntemeiata, 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;”*

și se va respinge ca neîntemeiata contestația formulată de către X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE , cu privire la contribuțiile de asigurări sociale stabilite suplimentar pe anul 2016, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se,

#### DECIDE

Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulată de către X în calitate de titular al INTREPRINDERII INDIVIDUALE, înregistrată la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. -Inspecție fiscală , prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale principale care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit;
- contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- contribuții de asigurări sociale;

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.