



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara**

Serviciul Soluționare Contestații 2



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax : +0256 499332
RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro

D E C I Z I A nr.3498/16.05.2018
privind soluționarea contestației depusă de dl. X, înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.10.2017.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost
sesizată asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../26.10.2017, depusă de

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

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr.
HDG_REG .../17.10.2017 și la A.J.F.P. Hunedoara - AIF sub nr.
HDG_AIF .../17.10.2017.

Prin contestația depusă dl. X solicită anularea:

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF .../30.08.2017, prin care a fost stabilit suplimentar impozit pe venit în sumă totală de ... lei și CASS în sumă de ... lei.
- Raportului de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.08.2017.

***Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de
inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../30.08.2017*** emis de către A.J.F.P
Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală
reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv
constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în
raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie
titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat
în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile
art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu
modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

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

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

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. HDG-AIF .../30.08.2017, act administrativ fiscal emis de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr.HDG-AIF .../30.08.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, se rețin următoarele:

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

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

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

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

I. Prin contestația depusă petentul se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr..../30.08.2017 și Raportului de inspecție fiscală parțială nr...../30.08.2017, din următoarele considerente:

Actele administrative conțin atât erori materiale cât și de calcul.

Nu i s-au prezentat documentele în baza cărora s-au calculat cifrele de afaceri menționate pe fiecare an.

Susține că, organul de inspecție fiscală gresit a calculat cifra de afaceri pentru anul 2012, respectiv lei, în loc de ... lei.

Arată că, autoturismele de la pozițiile nr.7 și nr. 34 consemnate în anexa de calcul vânzări mașini, sunt autoturisme proprietate personală pentru care a plătit taxa de primă înmatriculare, impozite, taxa la registrul auto român, rovineta, etc.

Totodată susține că pentru transportul în țară a fiecărui autovehicul a avut o cheltuială de cel puțin 350 euro, reprezentând numerele provizorii, combustibil, taxe de drum.

Prin contestația formulată petentul invocă și prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011.

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

În perioada 2011 - 2015 domnul X a achiziționat mai multe autovehicule second hand, în scopul revânzării către diferite persoane fizice, obținând din aceste operațiuni venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale, și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice, de natura comercială, după cum urmează:

- în anul 2011, a comercializat un număr de 10 autovehicule obținând un venit în sumă de ... lei.

- în anul 2012, din comercializarea unui număr de 14 autovehicule, a obținut un venit în sumă de lei.

- în anul 2013, a comercializat un număr de 9 autovehicule obținând un venit în sumă de ... lei.

- în anul 2014, a comercializat un număr de 4 autovehicule obținând un venit în suma de ... lei.

- în anul 2015, a comercializat un număr de 8 autovehicule obținând un venit în sumă de ... lei.

Având în vedere caracterul economic, continuu a activității desfășurate în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile art. 7, alin. 1), punctele (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, reiese că d-l X a realizat o activitate

independentă care este cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului de venit conform art. 41, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la modul de determinare și virare a impozitului pe venit:

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

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli cu achiziționarea de autovehicule, în valoare totală de ... lei.

Astfel, în anul fiscal 2011, contribuabilul a realizat un venit net în valoare de ... lei.

Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în valoare de lei, iar cheltuielile cu achiziționarea de autovehicule, în valoare totală de ... lei.

Astfel, în anul 2012, contribuabilul a realizat un venit net în valoare de ... lei.

Pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în valoare de ... lei, iar cheltuielile cu achiziționarea de autovehicule, în valoare totală de ... lei.

Astfel, în anul 2013, contribuabilul a realizat un venit net în valoare de ... lei.

Pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în valoare de ... lei, iar cheltuielile cu achiziționarea de autovehicule, în valoare totală de ... lei.

Astfel, în anul 2014, contribuabilul a realizat un venit net în valoare de ... lei.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în valoare de ... lei, iar cheltuielile cu achiziționarea de autovehicule, în valoare totală de ... lei.

Astfel, în anul 2015, contribuabilul a realizat un venit net în valoare de ... lei.

Prin urmare, pentru întreaga perioadă verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.

Totodată, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat faptul că pentru perioada verificată, dl. X CNP ..., datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru veniturile nete realizate din desfășurarea unei activități economice nedecarate, procedând la stabilirea contribuției de asigurări de sănătate suplimentară, după cum urmează:

Pentru anul fiscal 2011:

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

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

Pentru anul fiscal 2012:

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

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

Pentru anul fiscal 2013:

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

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

Pentru anul fiscal 2014:

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

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

Pentru anul fiscal 2015:

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

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

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

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

Sub aspect procedural

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

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

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

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

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

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

- pentru anul fiscal 2011, petentul nu a depus Declarația privind veniturile realizate din România, cod 200
- persoana fizică X avea obligația să depună declarația până la data de 25.05.2012;
- în ceea ce privește impozitul pe venit, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune Declarația privind veniturile realizate din România pe anul 2011.**

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

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. HDG-AIF .../30.08.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **23.08.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, deoarece petentul nu a deținut Registrul unic de control, iar Decizia de impunere nr. HDG-AIF 238, contestată în cauză, a fost emisă la data de **30.08.2017**.

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

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

În ceea ce privește transferarea competenței de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice care obțin venituri din

activități independente, prin art.V din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au fost stabilite următoarele:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, coroborând prevederile mai sus citate referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, se reține că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente anului fiscal 2011 nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent nu are temei legal.

Precizăm că la soluționarea prezentei contestații au fost avute în vedere și prevederile art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare din 01 ianuarie 2016), respectiv: "*Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă [...]*", astfel că termenul de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente anului 2011 a fost calculat după normele în vigoare la data la care a început să curgă, adică după dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Asupra fondului cauzei

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadru AJFP Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală nr.4958 din 16.10.2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de 22.586 lei, ca decurgând din faptele d-lui X de a ascunde baza impozabilă, atât din punct de vedere al impozitului pe venit, cât și din punct de vedere al CASS.

Examinând conținutul sesizării penale nr.4958 din 16.10.2017, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.1 lit. a din Codul de procedură fiscală, ca lege specială, se constată că în cauză mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare au fost administrate în condițiile legii de către inspecție fiscală, neexistând suspiciuni sau incertitudini asupra efectuării operațiunilor de comerț cu autovehiculele realizate de Dl. X motiv pentru care DGRFP Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

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

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

Organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X având CNP ..., în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, a achiziționat mai multe autovehicule, în scopul vânzării către diferite persoane fizice, obținând din aceste operațiuni, venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale, și fără a fi autorizat în condițiile legii să desfășoare acest gen de activități economice, după cum urmează:

- în anul 2011 suma de ... lei;
- în anul 2012 suma de lei;
- în anul 2013 suma de ... lei;
- în anul 2014 suma de ... lei;
- în anul 2015 suma de ... lei;

Astfel, conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../30.08.2017, pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru activitatea desfășurată de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, care face obiectul inspecției fiscale parțiale, stabilind CASS individuală de plată în sumă de...lei.

De asemenea, pentru aceiași perioadă și pentru aceleași fapte de comerț, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe venit în sumă de ... lei.

Prin contestația depusă, dl. X contestă faptul că organele de control nu au luat în considerare următoarele aspecte:

- organul de inspecție fiscală gresit a calculat cifra de afaceri pentru anul 2012, respectiv lei, în loc de ... lei;
- autovehiculele Mercedes Benz, serie șasiu ... și Ford Mondeo, serie șasiu ... au fost folosite de petent în scopuri personale, pentru care a plătit taxă de primă înmatriculare, impozite, taxă la RAR, rovinetă, etc. și nu în scopuri comerciale (revânzare) pentru a realiza profit.
- prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011;

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

“Art. 7 - 4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

[...]

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

a) persoanele fizice rezidente;

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011, care precizează că:

„Art. 83 - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere”,

iar conform prevederilor aplicabile în perioada 2012 – 2015, care precizează că:

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

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

De asemenea art. 80 din acelaș act normativ prevede că: *„(1) Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.*

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

În drept, în materia contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt aplicabile prevederile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății în vigoare în anul 2011, precum și ale Titlului IX² „Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012 – 2015, care precizează:

- Legea nr. 95/2006, coroborat cu Ordinul 617/2007, emis de CNAS, art. 8, alin. (2) și (3): *“Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează. Contribuția aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar” ,*

și art. 7, alin. (1), lit. a): *“Persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra: a) venitului, determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfășoară activități independente ale căror venituri sunt determinate pe baza contabilității în partidă simplă”.*

precum și prevederile Titlului XI²-Contribuții sociale obligatorii din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

“Art. 296²¹

(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:

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere.

Art. 296²²

(2) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e), este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.

Art. 296²⁵:

(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80)".

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că dl. X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme, considerate a fi venituri comerciale din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Prin urmare, rezultă că persoana fizică X a realizat venituri comerciale pentru care datorează impozit pe venit în cotă de 16% în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, se realizează venituri impozabile pentru care persoana fizică X datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Mai mult, se reține că prin contestație petentul recunoaște culpa nedeclarării acestor venituri, astfel că nu contestă faptul că nu datorează obligații fiscale de natura impozitului pe venit și CASS, ci doar modul de calcul și cuantumul acestora.

În ce privesc argumentele petentului, privind impozitul pe venit și CASS, în sensul că, la calculul cheltuielilor deductibile trebuie luate în calcul achizițiile aferente realizării veniturilor, inclusiv alte cheltuieli, gen cheltuieli cu carburanții, numere provizorii, taxe de drum, etc., menționăm că, la baza stabilirii cheltuielilor deductibile, s-au avut în vedere toate documente justificative deținute de petent.

Contestatorul, deși a avut posibilitatea de a prezenta atât în timpul inspecției fiscale, cât și cu ocazia depunerii contestației, toate documentele primare de angajare a costurilor pentru activitatea economică desfășurată,

nu a prezentat documente aferente consumului de carburant auto, taxe de drum, numere provizorii, menționate în contestație, motiv pentru care argumentele prezentate nu pot fi luate în soluționarea favorabilă a acesteia.

Susținerile petentului referitoare la faptul că organul de inspecție fiscală gresit a calculat cifra de afaceri pentru anul 2012, respectiv lei, în loc de ... lei, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât două dintre autovehicule achiziționate în scopul revânzării, deși au fost achiziționate în anul 2011, vânzarea acestora s-a făcut în anul 2012. Astfel, valoarea acestora se include în cifra de afaceri a anului 2012, respectiv ... lei + ...lei (poz. 10) + ...0 lei (poz. 12) = lei.

Nu pot fi luate în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerile conform cărora organele de inspecție fiscală nu au pus la dispoziția contribuabilului toate documentele care au stat la baza calculului cifrelor de afaceri pe anii 2011 - 2015, având în vedere că prin nota explicativă din data de 24.08.2017, d-lui X i s-au adresat întrebări în scris cu privire la valorile de cumpărare, respectiv vânzare a unor autovehicule în cauză, discutându-se concret pe marginea contractelor de vânzare - cumpărare.

Totodată, prin contestația formulată, petentul arată faptul că autovehicule de la pozițiile nr. 7 și 34 consemnate în „anexa de calcul vânzări mașini” sunt proprietate personală, nefăcând obiectul revânzării.

Referitor la acest aspect se reține faptul că aceste autoturisme se încadrează la excepțiile prevăzute de Normele metodologice pentru aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003, care precizează:

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

Având în vedere aspectele de mai sus, datorită faptului că, domnul X a prezentat cu ocazia depunerii contestației, documente justificative care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, prin referatul cu propunerii de soluționare a contestației nr. .../23.10.2017, s-a procedat la recalcularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina contestatorului, astfel:

- pentru anul 2011, venitul brut se diminuează cu suma de ... lei, rezultând un venit brut în sumă de ... lei. Cheltuiala cu achiziția autovehiculelor se diminuează cu suma de ... lei, rezultând cheltuieli în sumă

de ... lei, astfel că pentru anul 2011 nu s-a mai stabilit impozit pe venit suplimentar.

- pentru anul 2013, venitul brut se diminuează cu suma de ... lei, rezultând un venit brut în sumă de ... lei venit brut. Cheltuiala cu achiziția autovehiculelor se diminuează cu suma de ... lei, rezultând cheltuieli în sumă de ... lei. Venitul net rezultat este în sumă de ... lei și un impozit aferent în sumă de ... lei. Față de impozitul inițial calculat în sumă de ... lei, în urma documentelor depuse de contribuabil, impozitul datorat pentru anul 2013 este în sumă de ... lei, diferența fiind de ... lei. Corespunzător diminuării venitului net aferent anului 2013, CASS se diminuează de la suma de ... lei, la ... lei (... X 5.5%).

De asemenea, urmarea recalculării obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina contestatorului aferente anului 2011, rezultă o pierdere fiscală în sumă de 3.784 lei, prin urmare pentru anul 2012 petentul datorează obligații fiscale de natura impozitului pe venit și CASS după cum urmează:

Venit brut: lei;

Cheltuieli cu achiziționarea de autovehicule:...lei;

Pierdere fiscală din 2011: ... lei;

Venit net impozabil: 47.852 lei (.... lei - ... lei - ... lei)

Impozit pe venit datorat: ... lei (... lei x 16%)

CASS datorat: ... lei (... x 5,5%)

Astfel, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../23.10.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, fac precizarea că: *“Ca urmare a analizării documentelor suplimentare depuse de contestator și menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că se admite suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit și suma de ... lei, reprezentând CASS, în total ... lei.”*

În condițiile în care, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../23.10.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../26.10.2017, AJFP Hunedoara - organ fiscal de administrare care conduce evidența creanțelor fiscale ale petentului, în scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora – a procedat la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de petent, în considerarea dispozițiilor art. 30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.”

coroborat cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:“(1) Prin decizie

contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, pentru acest capăt de cerere, urmează a se decide:

- *admiterea* contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit.
- *admiterea* contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând CASS.
- *respingerea* ca neîntemeiată a contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit.
- *respingerea* ca neîntemeiată a contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând CASS.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *admiterea* contestației depusă de domnul X pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de... lei și CASS în sumă de ... lei, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF .../30.08.2017.

- *respingerea* ca neîntemeiată a contestației depusă de domnul X, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF .../30.08.2017, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../30.08.2017, pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- dl. X
- A.J.F.P. Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,

...