

**D E C I Z I A nr.3687 din 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**domnul X,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr.TMR\_DGR .../22.02.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG\_AIF .../16.02.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **domnul X**, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG\_REG 7395/08.02.2018, respectiv nr.HDG\_AIF .../09.02.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../22.02.2018.

**Domnul X**, formulează contestație împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../13.12.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../13.12.2017** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF.../13.12.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

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

În ceea ce privește solicitarea petentului X de acordare a audierii în vederea participării la procedura de soluționare a contestației formulate împotriva măsurilor dispuse prin Deciziile de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 și respectiv nr.HDG-AIF .../13.12.2017, se reține că prin adresa înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr.HDG\_REG .../24.04.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../25.04.2018, anexată dosarului cauzei, petentul a înțeles să renunțe la solicitarea privind susținerea orală a contestației.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării prin poștă a deciziei de impunere, respectiv data de 27.12.2017, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 08.02.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația îndeplinește cerințele care privesc semnătura contestatarului, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Referitor la prescripție și la aspecte de natură procedurală

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

Baza de impunere pentru veniturile care generează obligații fiscale o constituie veniturile impozabile, iar momentul în care se naște un venit impozabil este dat de momentul în care acest venit este înregistrat și constituie "momentul constituirii bazei impozabile".

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

Potrivit regulilor fiscale pe linia TVA, din cuprinsul art.134 și 134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că baza de impunere și dreptul autorității să solicite plata taxei apar cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii.

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

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

În susținerea afirmațiilor, petentul invocă practica judiciară a Curților de Apel, astfel:

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

- Decizia irevocabilă nr.11845/R, pronunțată în ședință publică în data de 5 decembrie 2005 de către Curtea de Apel Cluj, potrivit căreia "În privința obligațiilor bugetare se constată că sunt incidente dispozițiile art.23 C. proc. fiscală indicate și de către pârâtă și care arată că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează. Față de natura impozitelor datorate se poate constata că baza de impunere a fost generată la momentul inițial al realizării operațiunii tehnico-materiale ce a determinat nașterea impozitului, respectiv emiterea facturii pentru veniturile obținute din închirieri (. . .)".

- Decizia nr.1829/2012 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție, recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare "in dubio contra fiscum", conform căruia "prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale". Odată cu finalizarea cauzei nr.39766/2005 Serkov vs. Ucraina la CEDO, a fost ridicat la rang de drept al omului.

Întrucât pe perioada 2011 - 2017, termenul de prescripție nu a suferit nicio cauză de întrerupere sau suspendare, petentul solicită a se constata prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili suplimentar la nivelul perioadei 2011 - 2017, TVA în suma de ... lei, având în vedere faptul că plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA a fost depășit în opinia organelor de inspecție fiscală în luna august 2011.

Potentul consideră că argumentele prezentate își au susținere în temeiurile de drept care reglementează activitatea de inspecție fiscală, prevăzute de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Ulterior prezentării modului de comunicare al avizelor de inspecție fiscală, data de începere a inspecției fiscale, obiectivele și perioada verificată, și întrucât inspecția fiscală nu a început la data menționată în avizul de inspecție fiscală, respectiv 16.10.2017, ci la o dată ulterioară, 30.10.2017 conform Procesul verbal de începere a inspecției fiscale parțiale, petentul consideră ca se află în situația în care, creanța fiscală de natura TVA stabilită suplimentar pentru perioada 2011 - 2017, în sumă de ... lei este stabilită în mod nelegal, având în vedere faptul că plafonul minim de

scutire din punct de vedere al TVA, a fost depășit în opinia organelor de inspecție fiscală în anul 2011, termenul de prescripție începând să curgă de la 1 iulie 2012 și împlinindu-se la data de 01.07.2017, data până la care organul fiscal putea îndeplini în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă.

În ceea ce privește Decizia de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017, privind impozitul pe venit în sumă de ... și CASS în sumă de ... lei, aferente anului 2012, organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în sensul că nu au făcut nicio precizare cu privire la metoda utilizată în stabilirea bazei de impunere prin estimare.

Astfel, Decizia de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 a pricinuit o vătămare constând într-un prejudiciu material, prin stabilirea unor taxe și impozite nedatorate. Vătămarea cauzată nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal, neexistând un alt mijoc procedural care să înlătore vătămarea.

#### Referitor la aspecte de fond

Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei pentru perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, întrucât inspecția fiscală a început în data de 30.10.2017, conform argumentelor prezentate la cap.A, pe cale de excepție înțelege să invoce prescripția sumelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. HDG- AIF .../13.12.2017.

Pe fondul cauzei, petentul arată că organele de inspecție fiscală au luat în calculul cifrei de afaceri pentru stabilirea plafonului de TVA, veniturile realizate în anul 2011 - an pentru care nu mai avea competența de verificare, având în vedere că pentru anul 2011 a intervenit prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale.

În plus, plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA, nu a fost depășit în perioada 2012 - 2016.

De asemenea, petentul consideră că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut de art.152<sup>2</sup> alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal.

În consecință, cum organul fiscal a aplicat regimul normal de taxare, deși în lipsa unei manifestări exprese de voință în sens contrar din partea sa, regimul aplicabil era cel prevăzut de art.152<sup>2</sup> alin.(2) din Codul fiscal, petentul consideră că Decizia de impunere contestată este nelegală.

**II. A) Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF /13.12.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente**

**diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, au consemnat următoarele:**

În perioada 01.01.2011 - 30.09.2017, persoana fizică X a efectuat un număr de 94 de tranzacții cu autoturisme. Organele de inspecție fiscală au reținut că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, acesta obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice.

Astfel, persoana fizică X a înregistrat o cifră de afaceri, la data de **31.08.2011**, în sumă de ... lei, depășind plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta având obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului și începând cu data de **01.10.2011** să se comporte ca o persoană impozabilă din acest punct de vedere, conform art.152. alin.(6) din același act normativ.

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

Aferent tranzacțiilor în sumă totală de ... lei efectuate de persoana fizică X în perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA de colectată în sumă de ... lei, determinată astfel:

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548% (100 x 24/124), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.10.2011 - 31.12.2015

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 16,6667% (100 x 20/120), asupra veniturilor în suma de .. lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 30.09.2017.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA în valoare de ... lei, pentru două autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la persoane juridice, documente care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale.

Concluzionând, pentru perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

**B) Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF /13.12.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul**

**inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, au consemnat următoarele:**

În perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, domnul X a achiziționat un număr de 35 de autovehicule, vândute ulterior către diferite persoane fizice și juridice, obținând din aceste operațiuni, venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale și fără a fi autorizat în condițiile legii să desfășoare acest gen de activități economice.

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

Astfel, în urma desfășurării acestei activități a rezultat faptul că domnul X a realizat în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, venituri din activități independente după cum sunt definite de art.46 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv activitate economică așa cum este precizată la art.127 alin.(2) din același act normativ.

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

Pentru perioada verificată 01.01.2011 - 31.12.2015, în conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, domnul X, 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 nedeclarate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de sănătate** datorată de persoana fizică X, **în sumă totală de ... lei**, după cum urmează:

*Pentru anul fiscal 2012*

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

Referitor la modul de determinare a impozitului pe venit

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

*La nivelul anului 2011*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 14 autoturisme și a vândut 13 autoturisme către diverse persoane.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au

fost în sumă de ... lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei și care, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

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

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

#### *La nivelul anului 2012*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 5 autoturisme și a vândut 6 autoturisme către diverse persoane.

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

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

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit anual în sumă de ... lei.

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2011, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul net al anului 2012 în sumă de ... lei cu pierderea fiscală a anului 2011 și au determinat un venit net impozabil în sumă de ... lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.80 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

#### *La nivelul anului 2013*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 3 autoturisme și a vândut 3 autoturisme către diverse persoane.

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

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

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

*La nivelul anului 2014*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 6 autoturisme și a vândut 6 autoturisme către diverse persoane.

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

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

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

*La nivelul anului 2015*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 7 autoturisme și a vândut 6 autoturisme către diverse persoane.

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

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

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

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

#### **Sub aspect procedural**

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

**În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată, aferente creanțelor**



fiscale născute în perioada 01.10.2011 - 31.12.2011, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

*(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.*

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că petentul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza impozabilă aferentă taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2011, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că petentul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, arătând că termenul de prescripție a început să curgă de la 1 iulie 2012, împlinindu-se la data de 01.07.2017, data până la care organul fiscal putea îndeplini în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

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

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

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

Totodată, art.22 din același act normativ:

*“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:*

**a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat; (...)**

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

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

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

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale. Întrucât petentul nu deținea Registrul unic de control, s-a încheiat un Proces-verbal unde s-a menționat data începerii controlului, respectiv data de 31.10.2017, anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală.

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

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

Cu privire la data de la care începe să curgă **termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând taxa pe valoarea adăugată se constată că aceasta este în strânsă legatură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală**, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, **se constituie baza de impunere care le generează**.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

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

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

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.156<sup>1</sup> "Perioada fiscală" și art.156<sup>2</sup> "Decontul de taxă" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.156<sup>1</sup>** "(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) **Prin excepție de la prevederile alin.(1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art.132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art.145 alin.(2) lit.b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri**".

**Art.156<sup>2</sup>** "(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147<sup>1</sup> alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

Având în vedere că:

- în luna august 2011, persoana fizică X a depășit plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro;
- începând cu data de 01.10.2011 acesta trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.
- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, **pe baza decontului privind operațiile realizate**, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;
- pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2011, petentul nu a depus decontul de TVA;
- perioada fiscală fiind trimestrul calendaristic, persoana fizică X avea obligația să depună decontul de TVA până la data de 25.01.2012;

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune decontul de TVA.**

Rezultă că, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2011 - 31.12.2011, respectiv trimestrul IV 2011, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2013** și se împlinește la data de **31.12.2017**.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.HDG-AIF /13.12.2017, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **31.10.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registru unic de control, iar Decizia de impunere nr.HDG-AIF ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **13.12.2017**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, aferente acestei perioade nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Astfel, analizând raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se constată că, organele de inspecție fiscală deși au constatat că, petentul nu a solicitat înregistrarea ca și plătitor de TVA de la data de 01.10.2011, depășind plafonul de TVA în luna august 2011, conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată doar pentru perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, conform anexei nr.5 la Raportul de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată, se constată că **TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, este aferentă perioadei 01.10.2011 - 30.09.2017, perioadă care respectă dispozițiile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul în care s-a născut creanța fiscală, în sensul că obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată este calculată în interiorul termenului de prescripție a

dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, conform celor mai sus descrise, astfel că, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, nu are temeii legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

**În ceea ce privește excepția invocată de contestatar referitoare la anularea Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 cu privire la impozitul pe venit în sumă de ... și CASS în sumă de ... lei, pe considerentul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, se rețin următoarele:**

Potrivit prevederilor **art.49** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Nulitatea actului administrativ fiscal*

*(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.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

**(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin.(1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.**

Analizând actele existente la dosarul, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în favoarea persoanei fizice X, respectiv valoarea de achiziție și valoarea de vânzare au fost echivalate, în sensul că atât achiziționarea cât și vânzarea autoturismelor, s-au considerat că s-au efectuat la aceeași valoare, consecința fiscală fiind nulă din punct de vedere al impozitului pe venit.

Totodată, s-a arătat că autoturismele pentru care nu s-a putut identifica prețul de vânzare, nu au fost tranzacționate în perioada

01.01.2011 - 31.08.2011, încât să influențeze cifra de afaceri din punct de vedere al TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că nu a fost nevoie de o estimare a bazei de impunere, având în vedere că s-a procedat în favoarea contestatarului, cum se precizează și în Decizia nr.1829/2012, unde Înalta Curte de Casație și Justiție recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare *“in dubio contra fiscum”*, conform căruia *“prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale”*, fapt menționat de altfel și de către contestator în cuprinsul contestației.

Prin urmare, argumentul petentului privind anularea Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017, pe motiv că nu au făcut nicio precizare cu privire la metoda utilizată în stabilirea bazei de impunere prin estimare, nu are nicio justificare reală în condițiile în care, organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe de obligații fiscale principale prin estimare.

Faptul că petentul este nemulțumit de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că prin actul administrativ fiscal atact au fost încălcate mormele legale.

Față de toate aceste considerente, se reține că motivele de critică din contestația formulată nu sunt întemeiate, nefiind de natură să atragă anularea Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, așa cum solicită petentul.

### **Asupra fondului cauzei**

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală nr.HDG\_AIF .../19.12.2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de ... lei, ca decurgând din faptele domnului X de a ascunde baza impozabilă, atât din punct de vedere al TVA, cât și din punct de vedere al impozitului pe venit și CASS.

Examinând conținutul sesizării penale nr.HDG\_AIF .../19.12.2017, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind 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 X, motiv pentru care, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

**A. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, în ceea ce privește TVA în sumă de 127.718 lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X, datorează TVA aferentă vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, conform prevederilor legale.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a obținut venituri din tranzacționarea de autoturisme ce nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, depășind plafonul de scutire de TVA prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, persoana fizică contestatară a desfășurat activitate economică constând în cumpărarea și livrarea de autoturisme, realizând o cifră de afaceri la data de **31.08.2011** în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, iar conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului, respectiv de la data de **01.10.2011**.

Prin urmare, aferent veniturilor în sumă totală de ... lei obținute de către persoana fizică X din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată de colectată în sumă de ... lei**, astfel:

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548% (100 x 24/124), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.10.2011 - 31.12.2015

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 16,6667% (100 x 20/120), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 30.09.2017.

Întrucât în timpul inspecției fiscale, petentul a prezentat documente suplimentare din care rezultă achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, organele de inspecție fiscală au acordat **drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei**, pentru două autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la persoane juridice, documente care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale.

Ca urmare, pentru perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, **taxa pe valoarea**

**adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din același act normativ, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA în condițiile în care *“desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”*.

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

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

Totodată, pct.(3) alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2011 - 2015, stipulează:

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

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

*măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.*

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

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

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

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

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

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

*"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: (...)*

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

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

*"(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară*

*plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).”*

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

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

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

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

*a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost*

*înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrată în scopuri de taxă.”*

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

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

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA. sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 24%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, care precizează:

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

*(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”*

Iar pentru perioada 01.01.2016 - 30.09.2017 a fost aplicată cota de TVA de 20%, conform art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2017, persoana fizică X, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, la data de 31.08.2011 realizând o cifră de afaceri de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA potrivit legii în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.10.2011.

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

Învedereăm că într-o speță similară s-a pronunțat și Curtea de Justiție a Uniunii Europene prin Hotărârea din 5 octombrie 2016 în cauza C-576/15 Maya Marinova:

*“39. Lipsa ținerii unei contabilități care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de către administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării*

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

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

41. Curtea a precizat că din această dispoziție, precum și din articolul 2 și din articolul 250 alineatul (1) din directiva menționată și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 25 și jurisprudența citată).

.....

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

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

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în **lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora,**

**administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată.** Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudea.”

**În ceea ce privește susținerea petentului privitoare la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152<sup>2</sup> alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal,** învederăm următoarele:

Art.6 alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale, prevede că: “Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrate și autorizate, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.”

Potrivit dispozițiilor art.152 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: “O persoană impozabilă nou înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin.(2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin.(3).”

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

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

Nerespectarea condițiilor prevăzute pentru aplicarea regimului special, obligă contribuabilul la aplicarea regimului normal în sensul **de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor și nu doar la marja de profit aferentă vânzărilor.**

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.64 alin.(7), precizează: “**În scopul aplicării art.152<sup>2</sup> alin.(13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini obligațiile prevăzute la punctele a), b), c), d) și e)**”, iar petentul **NU a îndeplinit aceste obligații, pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.**

La data controlului (efectuat ulterior desfășurării activității economice), contribuabilul nu era autorizat și înregistrat în condițiile legii, iar organul fiscal nu putea aplica retroactiv textul de lege. Domnul X, însă, nu a fost și nu este înregistrat potrivit art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nici autorizat în condițiile legii.

Fiind un regim derogatoriu de la regimul general de TVA reglementat de Directiva 2006/112, acesta se aplică în mod excepțional și numai ca măsură necesară pentru atingerea obiectivului său.

Imposibilitatea deducerii TVA în amonte, trebuie să fie însă legală, nu convențională (sau opțională). Faptul că o persoană nu și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția unui bun (datorată lipsei facturii, nu prin voința sa), nu dă dreptul la aplicarea regimului fiscal al marjei de profit pe bunurile second-hand.

Prin urmare, **pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art.152<sup>2</sup> Cod fiscal**, domnul X, trebuia să fie autorizat, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit art.153 Cod fiscal, aspecte care acesta nu le-a îndeplinit, astfel că organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de art.152<sup>2</sup> Cod fiscal. Contestatorul putea aplica regimul special pentru bunuri second-hand, în cazul în care se înregistra în scopuri de TVA, se autoriza și își declara veniturile realizate din activitatea comercială, și emitea facturi, cu obligativitatea înscrierii acestei mențiuni.

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

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

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF ... /13.12.2017 de către Administrația Județeană



a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de ... lei și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X, datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, aferente vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care, a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedecarate, iar argumentele prezentate și documentele depuse în susținere, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

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

Prin Decizia de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe venitul net anual impozabil în sumă de ... lei și diferențe de venit net anual în cuantum de (- ... lei)**, astfel:  
- *la nivelul anului 2011*, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în cuantum de ... lei.

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

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

- *la nivelul anului 2012*, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe venit aferent în sumă de ... lei.

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

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

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit anual în sumă de ... lei.

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2011, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul net al anului 2012 în sumă de ... lei cu pierderea fiscală a anului 2011.

- *la nivelul anului 2013*, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în cuantum de ... lei.

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

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

- *la nivelul anului 2014*, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în cuantum de ... lei.

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

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

- *la nivelul anului 2015*, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în cuantum de ... lei.

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

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

Aferent veniturilor din activități independente, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de**

**sănătate** datorată de persoana fizică X, **în sumă totală de ... lei**, după cum urmează:

*Pentru anul fiscal 2012*

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

- CASS stabilită suplimentar: ... lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Totodată, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsește libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți,

activitatea se poate desfășura nu numai direct ci și cu personalul angajat de întreprinzători, în condițiile legii.

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

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

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

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

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

*(2) Venitul brut cuprinde:*

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

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

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

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

*a) activități independente;(...)*

Prin urmare, organul de soluționare reține că persoana fizică X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme, obținând venituri comerciale din

activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Luând în considerare prevederile legale invocate, precum și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în perioada supusă verificării, respectiv 2011 - 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect în sarcina persoanei fizice X, un impozit pe venit în sumă de ... lei.

**În materia contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate** sunt aplicabile prevederile Capitolului V Secțiunea 1 "Constituirea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate" **art.257 alin.(1) și alin.(2) lit.b)** din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății:

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

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

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

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

**Art.7** *"(1) Persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra:*

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

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

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

*(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri*

*anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin.(4).*

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

precum și prevederile Titlului XI<sup>2</sup> "Contribuții sociale obligatorii" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

**Art.296<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; (...)."*

**Art.296<sup>22</sup>** *"(2) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art.296<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."*

**Art.296<sup>25</sup>** *"(...) (3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art.80."*

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

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul X.

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

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

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../13.12.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF /13.12.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește impozitul pe venit în cuantum de ... lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei.

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

#### **DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către **domnul X**, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../13.12.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../13.12.2017** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF /13.12.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

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

Prezenta decizie se comunică la:

- domnul X
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor

pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

Decizia 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**