

## **D E C I Z I A nr.4185 din 2018**

privind soluționarea contestațiilor formulate de

**domnul X, prin reprezentant,**

**Cabinet de Avocat Z,**

înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../03.05.2018, respectiv nr.TMR\_DEC .../04.06.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG\_AIF .../25.04.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală și adresa nr.DEC\_.../18.05.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Serviciul Evidența pe Plătitori Persoane Juridice, asupra contestațiilor formulate de **domnul X**, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., județul Hunedoara, prin reprezentant, Cabinet de Avocat Z, cu sediul profesional în localitatea ..., județul Hunedoara, conform împuternicirii avocațiale seria HD nr.../05.04.2018, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestațiile au fost înregistrate la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. nr.HDG\_REG .../13.04.2018, respectiv nr.HDG\_REG .../11.05.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../03.05.2018, respectiv nr.TMR\_DEC .../04.06.2018.

**Domnul X**, prin reprezentatul său legal, formulează contestații împotriva:

**1. Deciziei de impunere nr.../26.02.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

**Deciziei de impunere nr.../26.02.2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-au stabilit **în minus**, diferențe de creanțe fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit
- ... lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate;

**Deciziei nr.../26.02.2018** privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale;

**Raportului de inspecție fiscală nr.../26.02.2018**, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. nr.HDG\_REG .../13.04.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../03.05.2018.

**2. Deciziei nr.../13.04.2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, act administrativ fiscal emis de

către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG\_REG .../11.05.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DEC .../04.06.2018.

Având în vedere că acțiunea este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, Deciziei nr.../26.02.2018 privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, în considerarea dispozițiilor art.7 alin.(1) și art.269 alin.(1) alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, s-a solicitat reprezentantului legal, avocat Z, completarea contestației cu precizarea sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, raportată la actele contestate.

Cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DEC .../25.06.2018, Cabinet de Avocat Z, a completat dosarul cauzei cu precizarea cuantumului sumei totale contestate, respectiv ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - obligații fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, reținând totodată faptul că “ (...) am atacat în întregime actele enumerate în contestație, solicitând anularea lor pentru întreaga obligație fiscală stabilită în sarcina contestatorului prin aceste acte, (...)”.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.../26.02.2018** emis de către A.J.F.P Hunedoara - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

*“Rezultatul inspecției fiscale*

**(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic 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.../26.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

***Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../26.02.2018, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care, contestația este lipsită de interes.***

**În fapt**, în baza constatrilor din Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2018, a fost emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.../26.02.2018 se menționează ca și obligații fiscale verificate, impozitul pe venit și CASS, perioadă verificată 01.01.2011 - 31.12.2013, motivul de fapt constituindu-l Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2018.

Organele de inspecție fiscală au arătat că pentru anii fiscali 2011, 2012 și 2013, **nu s-au stabilit diferențe suplimentare.**

**În drept**, potrivit dispozițiilor art.131 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare:

*“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 factual și legal și consecințele lor fiscale.*

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

*(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; (...).”*

De asemenea, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, la art.1 referitor la titlul de creanță, se precizează că:

*“În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)*

*37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală; (...).”*

Totodată, potrivit art.268 “Posibilitatea de contestare” din același act normativ:

*“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. (...).”*

*(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale. (...).”*

Din cele ce preced, rezultă că pot fi contestate atât titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale cât și actele administrative prin care nu s-au stabilit impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat, contestațiile putând fi formulate **numai de cel care se consideră că a fost lezat în drepturile sale.**

Totodată, lezarea interesului legitim trebuie demonstrată prin formularea unei contestații care trebuie să cuprindă neapărat obiectul, **motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.**

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține că petentul se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului în raport de dispozițiile art.268 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, deci nu a fost lezat în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../26.02.2018.

Potrivit art.280 "Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei."*

În consecință, ținând cont de prevederile legale citate, considerentele prezentate, 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.12.1 lit.d) 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, în ceea ce privește respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale, care precizează:

***"Contestația poate fi respinsă ca: (...)***

***d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;"***, se va respinge ca **lipsită de interes**, contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.../26.02.2018.

***Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care, contestația este lipsită de interes.***

**În fapt**, în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2018, a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, act administrativ fiscal pe care petenta îl contestă.

Datorită faptului că, începând cu data de 01.12.2014, contribuabilul trebuia să se înregistreze persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada anilor fiscali 2014 - 2016, organele de

inspecție fiscală au procedat la diminuarea veniturilor brute realizate, cu taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă, precum și la diminuarea cheltuielilor cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă, pentru care s-a acordat drept de deducere.

Urmare influențării atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor cu taxa pe valoarea adăugată aferentă, în urma efectuării inspecției fiscale, venitul net anual impozabil este mai mic față de venitul net anual impozabil declarat de către contribuabil.

Consecința fiscală a constat în **diminuarea bazei impozabile declarată de contribuabil** cu suma totală de ... lei, cu stabilirea unei de diferențe de impozit pe venit stabilit în "în minus" în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei - diferențe de impozit pe venit stabilit "în minus" aferente 2014
- ... lei - diferențe de impozit pe venit stabilit "în minus" aferente 2015
- ... lei - diferențe de impozit pe venit stabilit "în minus" aferente 2016

Totodată, urmare diminuării bazei impozabile ca urmare a influențării veniturilor brute realizate cu taxa pe valoarea adăugată colectată, precum și a diminuării cheltuielilor cu taxa pe valoarea adăugată deductibilă, pentru perioada anilor fiscali 2014 - 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență în minus a contribuțiilor individuale de asigurări sociale de sănătate, în valoare de ... lei, aferentă unei diferențe a bazei impozabile stabilită în minus, în valoare de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr../26.02.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, pentru perioada verificată 01.01.2014 - 31.12.2016, s-au stabilit **în minus**, diferențe de creanțe fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit
- ... lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Se face precizarea că, în măsura în care aspectele prezentate la "*contestația formulată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr../26.02.2018*", în condițiile în care, nu s-au stabilit diferențe suplimentare de plată la bugetul general consolidat al statului, iar petentul nu a demonstrat că a fost lezat în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal - sunt aplicabile și în ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr../26.02.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, se mențin ca fiind considerente și în ce privește soluționarea acestui capăt de cerere.

În situația de fapt și de drept, se reține că petentul se află în situația de a contesta un act administrativ prin care nu au fost stabilite în sarcina sa obligații suplimentare la bugetul general consolidat al statului, mai mult au fost stabilite diferențe de creanțe fiscale "**în minus**", astfel că în raport de dispozițiile art.268 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

completările și modificările ulterioare, nu a fost lezat în vreun interes al său prin emiterea actului administrativ fiscal, respectiv a Deciziei de impunere nr.../26.02.2018.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.12.1 lit.d) 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, se va respinge ca **lipsită de interes**, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

***Referitor la contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Deciziei nr.../13.04.2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.***

În contestațiile formulate, argumentele petentului sunt similare, decizia prin care au fost stabilite obligațiile fiscale accesorii - Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.../13.04.2018, derivând din titlul principal - Decizia de impunere nr.../26.02.2018 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.../26.02.2018, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

**În drept**, Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative fiscale emise *“sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”*, în temeiul prevederilor punctului 9.5 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, se vor conecta dosarele contestațiilor formulate de domnul X, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, 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 deciziei, respectiv data de 05.03.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 13.04.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, contestația formulată împotriva Deciziei nr.../13.04.2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, 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 deciziei, respectiv data de 25.04.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 11.05.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Contestațiile îndeplinesc cerințele care privesc semnătura reprezentantului legal, avocat Z, în conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

#### **I. Prin contestațiile formulate, petentul aduce în susținere următoarele motivații:**

*Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice*

Potentul afirmă că este înregistrat la organul fiscal ca expert medico-legal, în baza autorizației nr.../07.03.2005, cu activitatea corespunzătoare codului CAEN - 8622 - Activități de asistență medicală specializată, derulată pe toată perioada de la înregistrarea în evidențele fiscale și până la data de 20.07.2017, când a modificat, în baza declarației 070, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.../19.07.2017, activitatea ca medic specialist de anatomie patologică.

Pe toată perioada desfășurării activității independente, a depus la organul fiscal declarațiile prevăzute de lege, achitând impozitele și contribuțiile datorate, potrivit scadențelor legale.

De asemenea, afirmă că nu a fost supus vreunei inspecții fiscale și nu a solicitat vreo îndrumare pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, întrucât evidența contabilă i-a fost condusă de o persoană cu pregătire și expertiză în domeniul fiscal. În acest sens, fiind sigur că declarațiile depuse regulat sunt corespunzătoare veniturilor sale realizate și specificului activității



independente exercitate, inclusiv în privința regimului de scutire pentru plata unor taxe prevăzute de legea fiscală, având în vedere și certitudinea că organul fiscal în exercitarea rolului său activ, înștiințează contribuabilul asupra obligațiilor ce-i revin în desfășurarea procedurilor, potrivit legislației fiscale.

Totodată, contestatarul arată că de la avizarea inspecției și până la elaborarea și comunicarea actelor administrative fiscale, și-a schimbat activitatea independentă, desfășurată în calitate de medic, din aceea de expert medico-legal, în medic specialist anatomie patologică, păstrând același cod CAEN în care se încadrează ambele activități 8622 - activități de asistență medicală specializată.

În continuare, petentul înțelege să arate aspectele de nelegalitate în privința actelor contestate, și anume:

1. Este greșită mențiunea cu privire la calitatea de medic specialist anatomie patologică, de vreme ce în perioada supusă inspecției fiscale, cu excepția ultimelor două luni pentru TVA, veniturile obținute și declarate fiind rezultatul desfășurării activității independente de expert medico - legal.

2. Reținerea eronată a activității exercitate în perioada supusă inspecției fiscale nu este doar o simplă eroare materială, ci reprezintă o denaturare voită a activității, pentru a o face mai ușor încadrabilă, din punct de vedere fiscal, regimului neexceptat de la plata TVA.

3. Este primul și singurul contribuabil, expert medico - legal, supus regimului de impozitare privind TVA, după o perioadă de aproape 4 ani de la generarea bazei impozabile.

4. Activitatea de medicină legală este parte integrantă a sistemului medical și se desfășoară asupra persoanelor în viață și asupra cadavrelor, astfel că a prestat servicii de expert medico - legal pe persoane vii și pe cadavre umane, toate aceste activități desfășurându-se la solicitarea persoanelor fizice sau juridice, și s-au finalizat prin opinii expertale și consultanțe, încadrabile, din punct de vedere fiscal, în operațiunile de interes general, care sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, potrivit art.141 lit.a) din Codul fiscal. Textul stipulează ca operațiuni scutite de taxă, și operațiunile strâns legate de spitalizări și îngrijiri medicale, fără a discerne după cum aceste operațiuni se efectuează, pe pacienți vii sau pe cadavre.

5. Parte din activitățile independente derulate ca expert medico - legal, au fost efectuate asupra persoanelor în viață, însă din perspectiva Legii nr.459/2001 privind aprobarea OUG nr.1/2000 pentru organizarea activității și funcționarea instituțiilor de medicină legală, activitatea de medicină legală se derulează și asupra cadavrelor, astfel că, în calitate de expert medico-legal, a prestat, deopotrivă, servicii atât asupra persoanelor în viață, cât și asupra cadavrelor, fără a elibera, însă, acte medico-legale care nu se regăsesc în activitatea independentă, de expert medico-legal. Singurul act eliberat, denumit "certificat" îl reprezintă certificatul medical constatator al decesului, care poate fi

eliberat de orice medic de liberă practică din România, chiar și de medicii de familie.

6. Petentul se întreabă de ce organul fiscal nu a emis decizia privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA, deodată cu emiterea deciziei de impozitare a veniturilor realizate în anul 2014, dacă totuși, a apreciat că activitățile derulate și declarate sunt supuse regimului de plată a TVA.

Potrivit Codul de procedură fiscală și a Codului fiscal, era obligația organului fiscal să emită decizia de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA, întrucât avea cunoștința de depășirea pragului de scutire prevăzut de lege.

7. Obligația organului fiscal privind emiterea deciziei de impunere din oficiu, o dovedește însăși Decizia nr.../26.03.2018, emisă de A.J.F.P. Hunedoara, prin care s-a dispus înregistrarea din oficiu ca plătitor de TVA, după ce organul fiscal a constatat depășirea pragului valoric în anul 2018, la o distanță de 3 ani de la depunerea declarației de venituri și la aproape 4 ani de la depășirea pragului valoric.

Era obligația organului fiscal ca, în baza rolului activ, să examineze în mod obiectiv starea de fapt și să îndrume contribuabilul pentru depunerea declarațiilor.

8. A trebuit să treacă mai mult de șase luni de la demararea activității de inspecție fiscală pentru ca organul fiscal să stabilească caracterul impozabil al veniturilor obținute în 2014 din perspectiva TVA și că activitățile exercitate nu se încadrează în regimul de scutire.

Organul fiscal s-a aflat în dubiu asupra interpretării legislației fiscale, fapt dovedit prin raportul de inspecție fiscală, anexele 11 și 12, prin care a primit instrucțiuni cu privire la aplicabilitatea sau nu a TVA în speța.

9. Nu poate fi acuzat de vreo vină în privința neînregistrării ca plătitor de TVA, dacă nici organul de control fiscal nu știa, la data inspecției, dacă activitatea independentă desfășurată era sau nu impozabilă, fiind necesară suspendarea, și chiar depășirea termenului legal de efectuare a inspecției fiscale, pentru a putea decide soluția fiscală aplicabilă speței.

10. Durata inspecției fiscale s-a prelungit peste termenul legal de 45 de zile cu încă 40 de zile, timp în care inspectorii fiscali nu au făcut altceva decât să se informeze asupra soluției de adoptat.

11. Soluțiile transmise de D.G.F.P. Timișoara și ANAF - D.G.A.C. București, nu pot fi luate în considerare, întrucât informațiile prezentate sunt parțial eronate, indicându-se obținerea veniturilor din activitatea de medic specialist anatomie patologică.

Opiniile exprimate privesc persoana impozabilă X - medic specialist anatomie patologică și nu activitatea de expert medico - legal.

12. O recunoaștere indirectă a dubiului fiscal, o reprezintă faptul că deși au fost stabilite obligații fiscale de natura TVA, inspecția fiscală nu a calculat accesorii.

13. Au fost încălcate dispozițiile art.31 alin.(1) din Constituția României, potrivit cărora autoritățile publice, potrivit competențelor ce le revin, sunt obligate să asigure înormarea corectă a cetățenilor asupra treburilor publice și asupra celor de interes personal, considerând probleme de interes personal impozitele și taxele datorate de orice cetățean bugetului de stat, care trebuiesc cunoscute la timp, pentru a avea posibilitatea să respecte termenele legale de plată, și nu după 4 ani.

14. Nesocotirea dispozițiilor art.40 din Tratatul de la Lisabona, privind Carta fundamentale a Uniunii Europene care consacără dreptul cetățenilor europeni la o bună administrare.

Concluzionând, petentul solicită pe de o parte, să se rețină culpa proprie a organului fiscal, rezultată din lipsa de diligență și de preocupare pentru clarificarea obligațiilor fiscale în legătură cu activități medico-legale supuse sau nu, regimului de plată a TVA și pentru îndrumarea contribuabilului în scopul înregistrării ca plătitor de TVA, precum și emiterea deciziei de înregistrare în anul 2015, când a cunoscut situația fiscală a acestuia, iar pe de altă parte, apreciind neclaritatea legii față de lămuririle cerute pe parcursul inspecției fiscale, să se facă aplicabilitatea principiului "in dubio contra fiscum" anulând actele administrative fiscale contestate.

*Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei nr.../13.04.2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere*

În motivarea contestației, petentul înțelege să reitereze aspectele de nelegalitate în privința actelor contestate, indicate prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018, așa cum au fost ele expuse mai sus.

Totodată, se aduc în susține noi argumente, astfel:

La data de 28.12.2017 a înregistrat la A.J.F.P. Hunedoara, declarația 070, de radiere din evidențele fiscale - contribuabil, medic specialist în anatomie patologică.

Ulterior înregistrării cererii de radiere, despre care nu a fost înștiintat cu privire la modul de soluționare, i-a fost comunicată decizia atacată, pentru accesoriile constând în dobânzi și penalități de întârziere, calculate asupra obligației fiscale principale pe perioada 25.01.2015 - 31.03.2018.

Având în vedere neclaritatea legii fiscale, prin emiterea deciziilor de impunere cu TVA și accesorii la aceasta, independent de soluția dată asupra obligației fiscale principale, se impune anularea deciziei de calcul accesorii întrucât lipsește culpa, ca element al voinței contribuabilului în neplata obligației fiscale la termenul la care a fost generată baza de impunere.

În acest sens, nimic nu l-ar fi împiedicat să perceapă TVA de la beneficiarii serviciilor și să o plătească bugetului de stat, dacă legea ar fi fost clară ori dacă organul fiscal l-ar fi încunoștințat despre aceasta imediat ce a aflat despre

veniturile contribuabilului declarate în anul 2015 cu privire la activitatea din anul 2014 și despre depășirea pragului valoric.

Taxa trebuia să o colecteze de la clienții săi, după depășirea pragului valoric prevăzut de lege, astfel că nu el era debitorul obligației, ci doar colectorul TVA și, în același timp, plătitorul ei.

Dacă ar fi fost informat, avea posibilitatea să-și deducă TVA din facturile de achiziție proprie, astfel că întinderea obligației fiscale s-ar fi redus cu TVA pe care l-a achitat către furnizorii săi. Ori, situația TVA deductibilă fiscal nu a fost avută în vedere de organul fiscal.

**II. A) Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../26.02.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 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:**

Cu privire la activitatea desfășurată

Veniturile realizate de domnul X, reprezintă onorarii încasate din acordarea de consultanță de specialitate extrajudiciară, precum și din exprimarea de opinii expertale extrajudiciare, în baza unor solicitări adresate acestuia, de către diverse persoane fizice, precum și în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu acestea.

De asemenea, în anul 2014, contribuabilul a realizat și venituri din prestarea de servicii de consultanță de specialitate privind strămutarea cimitirului neautorizat din Comuna ..., județ Hunedoara, în baza contractului nr.../03.10.2014 și a facturii fără serie, numerotată în regim propriu, respectiv nr.../15.10.2014, client C.N.A.D.N.R. SA ROMÂNIA - București.

Totodată obiectul cadrului al contractelor de prestări servicii încheiate cu beneficiarii acestora, îl reprezintă: “după caz, asistarea, reprezentarea, acordarea de consultanță de specialitate, redactare cererei, cereri - solicitări acte, formularea obiectivelor/obiecțiunilor în vederea întocmirii expertizelor de specialitate ...” care constau în exprimarea unor opinii medicale extrajudiciare privind starea de sănătate sau privind decesul unor persoane, iar acordarea de consultanță de specialitate extrajudiciară are la bază, pe lângă chitanțele emise și formulare numite “Solicitare adresată ...”.

Începând cu luna iulie 2017, când contribuabilul și-a schimbat denumirea, serviciile prestate au constat în “pregătirea și prepararea cadavrului (îmbălsămare, igienizare, bărbierit, îmbrăcat, cosmetizare, etc.) numitului (ei) ... pentru transport și înhumare conform normelor legale, precum și eliberarea de documente aferente”, iar veniturile încasate pe baza chitanțelor, reprezintă “taxă prestări servicii pentru decedat ...”.

De asemenea, pe parcursul derulării inspecției fiscale, s-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, punctul de vedere a A.J.F.P. Hunedoara - Birou

asistență pentru contribuabili nr.HDG\_REG .../24.08.2017, exprimat în urma solicitării efectuate de domnul X, cu privire la regimul de taxare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, al serviciilor medicale desfășurate.

În răspuns se face referire la prevederile art.292 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.40 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea articolului menționat, unde sunt enumerate cu titlu de exemplu, în funcție de natura serviciilor efectuate, care se încadrează sau care nu se încadrează la scutirea de TVA.

Prin nota explicativă solicitată domnului X, acesta și-a prezentat opinia sa cu privire la activitatea privată desfășurată în calitate de expert medico - legal, considerând că nu se încadrează în categoria plătitorilor de TVA.

Urmare analizării documentelor prezentate cu privire la activitatea desfășurată, precum și a veniturilor realizate de domnul X ca Expert Medico - Legal și ulterior ca Medic Specialist Anatomie Patologică, s-a constatat că veniturile realizate de contribuabil reprezintă - onorarii încasate din acordarea de consultanță de specialitate extrajudiciară, din exprimarea de opinii expertale extrajudiciare, consultanță și strămutare cimitir neautorizat, precum și din prestări servicii pentru persoane decedate care constau în pregătirea și prepararea cadavrelor prin îmbălsămare, igienizare, cosmetizare, etc.

Veniturile de natura serviciilor enumerate au fost realizate în baza unor solicitări primite de la persoane fizice, rude ale decedaților, concretizate prin eliberarea de certificate medicale constatatoare ale deceselor și ulterior și din prestări servicii pentru persoane decedate, sau în baza unor contracte de prestări servicii încheiate, concretizate prin acordarea de consultanță de specialitate și exprimarea de opinii expertale medico - legale extrajudiciare.

Cea mai mare parte a veniturilor realizate a fost încasată în numerar, pe bază de chitanțe. Chitanțele ce reflectă încasarea sumelor în cauză conțin următoarele mențiuni:

- "consultanță de specialitate extrajudiciară privind decesul ..."
- "consultanță și opinie expertală medico - legală ..."
- "opinie expertală extrajudiciară și consultanță de specialitate ..."
- "taxă prestări servicii pentru decedat ..."

#### Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată: 01.12.2014 - 30.09.2017.

În contextul constatărilor prezentate anterior și având în vedere prevederile legale aplicabile în perioada 2014 - 2017, serviciile prestate de domnul X, Expert Medico-Legal și ulterior Medic Specialist Anatomie Patologică, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a TVA, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art.141 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.292

alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile punctului 24 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.a) - 2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv punctul 40 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.a) - 4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 din Normele de aplicare a Codului fiscal, precum și a punctelor de vedere solicitate Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara și Direcției Generale Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale București, organele de inspecție fiscală au stabilit că domnul X, avea obligația înregistrării din punct de vedere a TVA în momentul depășirii plafonului minim de scutire din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile brute încasate în anul fiscal 2014 au fost în valoare de ... lei, depășindu-se plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, în luna octombrie 2014, când veniturile realizate au fost în sumă de ... lei.

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 220.000 lei.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale, data de la care contribuabilul a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, era 01.12.2014. Conform prevederilor art.156<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.322 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

#### Taxa pe valoarea adăugată colectată

Domnul X, avea obligația declarării și înregistrării ca și persoană impozabilă în scop TVA, conform prevederilor art.152 din Codul fiscal, începând cu data de 01.12.2014, deoarece la finele lunii octombrie 2014, valoarea veniturilor brute realizate, a fost în valoare de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, iar prevederile art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.322 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin.(1), este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic.

Pentru veniturile realizate, începând cu luna decembrie 2014, contribuabilul avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (01.12.2014 - 31.12.2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003, 20% (anul 2016), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și 19% (01.01.2017 - 30.09.2017), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, respectiv pct... din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016.

Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei.

#### Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

În urma verificării prin sondaj a documentelor puse la dispoziție de contribuabil cu privire la cheltuielile înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți, nu au fost constatate înregistrarea de cheltuieli nedeductibile.

S-a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă cheltuielilor de achiziționare de materiale consumabile, materiale igienico - sanitare, obiecte de inventar, cheltuielilor de deplasare, prestări servicii terți (UPC, curierat, poștale), etc.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere pentru TVA în valoare de ... lei.

#### Taxa pe valoarea adăugată de plată

Urmare aspectelor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă ... lei.

**B) Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.../13.04.2018**, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina petentului suma totală de ... lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere nr.../26.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, obligații fiscale accesorii calculate pentru perioada 25.01.2015 - 31.03.2018, conform Anexei la Decizia nr.../13.04.2018.

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

**A. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018 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 ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă serviciile prestate de persoana fizică X, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA sau operațiuni scutite de taxă, și datorează TVA aferentă, în condițiile în care, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, conform prevederilor legale.**

**Domnul X** este înregistrat la organul fiscal ca *expert medico-legal*, în baza autorizației nr.../07.03.2005, cu activitatea corespunzătoare codului CAEN - 8622 - Activități de asistență medicală specializată, derulată pe toată perioada de la înregistrarea în evidențele fiscale și până la data de 20.07.2017, când a modificat, în baza declarației 070, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.../19.07.2017, activitatea ca *medic specialist de anatomie patologică*.

**În fapt**, urmare inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că **domnul X**, ca *expert medico-legal* a obținut venituri din prestări servicii constând în acordarea de consultanță de specialitate extrajudiciară, exprimarea de opinii expertale extrajudiciare, consultanță de specialitate privind strămutare cimitir neautorizat, operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, 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.

Începând cu luna iulie 2017, **domnul X**, ca *medic specialist de anatomie patologică* a obținut venituri din prestări servicii constând în “pregătirea și prepararea cadavrului (îmbălsămare, igienizare, bărbierit, îmbrăcat, cosmetizare, etc.) numitului (ei) ... pentru transport și înhumare conform normelor legale, precum și eliberarea de documente aferente”.

Prestările de servicii au fost realizate în baza unor solicitări primite de la persoane fizice, rude ale decedaților, concretizate prin eliberarea de certificate medicale constatatoare ale deceselor și ulterior și din prestări servicii pentru persoane decedate, sau în baza unor contracte de prestări servicii încheiate, concretizate prin acordarea de consultanță de specialitate și exprimarea de opinii expertale medico - legale extrajudiciare.

Cea mai mare parte a veniturilor realizate a fost încasată în numerar, pe bază de chitanțe. Chitanțele ce reflectă încasarea sumelor în cauză conțin următoarele mențiuni:

- “consultanță de specialitate extrajudiciară privind decesul ...”
- “consultanță și opinie expertală medico - legală ...”
- “opinie expertală extrajudiciară și consultanță de specialitate ...”
- “taxă prestări servicii pentru decedat ...”



Astfel, serviciile prestate de **domnul X**, *ca expert medico-legal* și ulterior *ca medic specialist anatomie patologică*, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a TVA, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, realizând o cifră de afaceri la data de **31.10.2014** în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 65.000 euro, echivalentul a 220.000 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 **01.12.2014**.

Prin urmare, aferent veniturilor în sumă totală de ... lei obținute de către **domnul X**, din prestările de servicii realizate în perioada 01.12.2014 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată de colectată în sumă de ... lei**, aplicând procedeul sutei mărite, respectiv:

- cota redusă de 19,3548% ( $24 \times 100/124$ ), asupra veniturilor în sumă de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.12.2014 - 31.12.2015
- cota redusă de 16,6667% ( $20 \times 100/120$ ), asupra veniturilor în sumă de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în anul 2016
- cota redusă de 15,9664% ( $19 \times 100/119$ ), asupra veniturilor în sumă de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2017 - 30.09.2017.

În timpul inspecției fiscale, aferent achizițiilor efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile (materiale consumabile, materiale igienico - sanitare, obiecte de inventar, cheltuieli de deplasare, prestări servicii terți - UPC, curierat, poștale, etc.), organele de inspecție fiscală au acordat **drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei**.

Ca urmare, pentru perioada 01.12.2014 - 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 Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", Capitolul IX "Operațiuni scutite de taxă" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile **art.141**, stipulează:

*"Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*

*(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:*

*a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități; (...)"*

Potrivit **pct.24** din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“24. (1) Scutirea prevăzută la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se aplică pentru:**

**a) serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății, desfășurate de unitățile autorizate prevăzute la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal. Se cuprind în sfera de aplicare a acestei scutiri inclusiv servicii precum: efectuarea examinărilor medicale ale persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare, prelevarea de sânge ori alte probe în vederea testării prezenței unor viruși, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor ori al asigurătorilor, certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători;**

**(...)**

**(2) Scutirea prevăzută la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal nu se aplică pentru:**

**a) serviciile care nu au ca scop principal îngrijirea medicală, respectiv protejarea, menținerea sau refacerea sănătății, cum sunt:**

**1. serviciile care au ca unic scop întinerirea sau înfrumusețarea;**

**2. serviciile care au ca scop furnizarea unor informații necesare pentru luarea unei decizii cu consecințe juridice, cum sunt: eliberarea de certificate cu privire la starea de sănătate a unei persoane, destinate utilizării în scopul acordării dreptului la o pensie, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind stabilirea răspunderii în cazurile de vătămare corporală, precum și examinările medicale efectuate în acest scop, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind respectarea normelor de medicina muncii, în vederea soluționării unor litigii, precum și efectuarea de examinări medicale în acest scop, pregătirea unor rapoarte medicale bazate pe fișe medicale, fără efectuarea de examinări medicale;”**

Începând cu data de 01 ianuarie 2016, potrivit Titlului VII “Taxa pe valoarea adăugată”, Capitolul IX “Operațiuni scutite de taxă” din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile **art.292**, stipulează:

**“Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități**

**(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:**

**a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de**

*diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități; (...)*

Potrivit **pct.40** din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“40. (1) Scutirea prevăzută la art.292 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se aplică pentru:**

**a) serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății, desfășurate de unitățile autorizate prevăzute la art.292 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal. Se cuprind în sfera de aplicare a acestei scutiri inclusiv servicii precum: efectuarea examinărilor medicale ale persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare, prelevarea de sânge ori alte probe în vederea testării prezenței unor viruși, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor ori al asigurătorilor, certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători;**

*(...)*

**(2) Scutirea prevăzută la art.292 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal nu se aplică pentru:**

**a) serviciile care nu au ca scop principal îngrijirea medicală, respectiv protejarea, menținerea sau refacerea sănătății, cum sunt:**

*(...)*

**4. serviciile care au ca scop furnizarea unor informații necesare pentru luarea unei decizii cu consecințe juridice, cum sunt: eliberarea de certificate cu privire la starea de sănătate a unei persoane, destinate utilizării în scopul acordării dreptului la o pensie, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind stabilirea răspunderii în cazurile de vătămare corporală, precum și examinările medicale efectuate în acest scop, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind respectarea normelor de medicina muncii, în vederea soluționării unor litigii, precum și efectuarea de examinări medicale în acest scop, pregătirea unor rapoarte medicale bazate pe fișe medicale, fără efectuarea de examinări medicale;”**

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că legiuitorul a scutit de taxa pe valoarea adăugată, serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie **îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății**, desfășurate de unitățile autorizate pentru astfel de activități, operațiunile care sunt strâns legate de spitalizare și îngrijirile medicale, precum și prestările de îngrijire și supraveghere efectuate de personal medical și paramedical.

De asemenea, având în vedere prevederile legale mai sus menționate, serviciile prestate de **domnul X, ca expert medico-legal** și ulterior ca **medic specialist anatomie patologică**, atât pe persoane vii cât și pe cadavre umane,

nu reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, servicii de protejare, menținere sau refacere a sănătății și nu fac obiectul scutirii de taxă prevăzută la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Având în vedere că de la data aderării României la Uniunea Europeană legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, se reține că potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție, scutirile de TVA pentru activitățile de interes general, constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA de la un stat membru la altul.

Totodată, având în vedere că scutirile de TVA prevăzute la art.141 din Codul fiscal, constituie excepții de la principiul general potrivit căruia TVA este percepută pentru fiecare livrare de bunuri/prestare de servicii efectuată cu plată de către o persoană impozabilă (echivalentul art.2 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată), aceste scutiri trebuie interpretate restrictiv, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale.

În plus, din jurisprudența europeană, în ceea ce privește art.13 secțiunea A din Directiva a VI - a, reiese că prevederile art.132 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (transpuse în legislația națională la art.141 din Codul fiscal), nu urmăresc să scutească de TVA toate activitățile de interes general, ci numai pe acelea care sunt enumerate și descrise în acest articol într-un mod foarte detaliat (hotărârile Curții Europene de Justiție pronunțate în cauzele C-212/01 Margarete Unterpertinger și C-307/01 Peter d'Ambrumenil și Dispute Resolution Services Ltd).

Art.13 (A) alin.(1) litera c) din Directiva a VI - a, referitoare la scutirea de TVA a anumitor servicii medicale, nu scutește toate serviciile care pot fi efectuate în exercitarea profesiilor medicale și paramedicale, ci doar serviciile de îngrijire medicală. În această privință, determinant pentru a fi scutit de taxă un serviciu medical, este scopul acestuia. Așadar, dacă contextul în care este prestat un astfel de serviciu dă posibilitatea să se stabilească că scopul principal nu este menținerea, protejarea, inclusiv întreținerea sau refacerea stării de sănătate ci mai degrabă consultația necesară înaintea luării unei decizii cu consecințe legale, scutirea nu se aplică.

Relevante în soluționarea speței în cauză sunt hotărârile pronunțate în cauzele C - 86/09 Future Health Technologies Ltd, C - 384/98 D.v W. și C – 141/2000 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, prin care Curtea, având în vedere jurisprudența constantă, a reținut că noțiunea de „îngrijiri medicale” cât și noțiunea de „prestarea de îngrijiri medicale” vizează prestații care au ca obiect diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate.

Astfel, alegațiile petentului potrivit căroră textul art.141 lit.a) din Codul fiscal, stipulează ca operațiuni scutite de taxă, și operațiunile strâns legate de spitalizări și îngrijiri medicale, fără a discerne după cum aceste operațiuni se efectuează, pe pacienți vii sau pe cadavre, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, potrivit hotărârilor mai sus menționate, Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat cu privire la noțiunea de „activități conexe spitalizării și îngrijirii medicale”, respectiv că aceasta nu vizează prestații care nu prezintă nicio legătură cu spitalizarea destinatarilor acestor prestații sau cu îngrijirile medicale primite eventual de aceștia.

Astfel, Curtea a reținut că unele prestații nu intră în domeniul de aplicare al noțiunii de „activități conexe spitalizării și îngrijirii medicale” decât atunci când sunt realizate în mod efectiv în calitate de prestații accesorii spitalizării destinatarilor sau îngrijirilor medicale primite de aceștia și care constituie prestația principală.

Având în vedere că astfel cum rezultă din jurisprudență, o prestație poate fi considerată accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia, în cele mai bune condiții, de serviciul principal al prestatorului, în ceea ce privește prestațiile medicale, Curtea Europeană de Justiție a reținut că numai prestațiile de servicii care se înscriu în mod logic în cadrul furnizării de servicii de spitalizare și de îngrijiri medicale și care constituie o etapă indispensabilă în procesul de prestare a acestor servicii pentru a realiza obiectivele terapeutice urmărite de acestea pot constitui „activități conexe spitalizării și îngrijirii medicale”.

Or, serviciile oferite în perioada supusă inspecției fiscale clienților săi și care au constat în consultanță de specialitate extrajudiciară, exprimarea de opinii expertale extrajudiciare, consultanță de specialitate privind strămutare cimitir neautorizat, precum și prestări servicii pentru persoane decedate care constau în pregătirea și prepararea cadavrelor prin îmbălsămare, igienizare, cosmetizare, eliberarea de documente aferente, nu par să aibă în mod direct ca scop efectiv diagnosticarea, îngrijirea sau vindecarea bolilor ori a anomaliilor de sănătate, la fel cum nu reiese că aceste prestații au drept finalitate efectivă protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că serviciile în cauză, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, pentru care, petentul, avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

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, prevede:

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

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

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

*“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art.125<sup>^</sup>1 alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 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, respectiv 220.000 lei, 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 65.000 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 înregistrate 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%** (01.12.2014 - 31.12.2015), asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **20%** (anul 2016), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și **19%** (01.01.2017 - 30.09.2017), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicând procedeul sutei mărite, conform 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, respectiv pct... din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016.

Potrivit prevederilor legale, rezultă că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de TVA a înregistrat venituri din

prestări de servicii, iar în prețul de vânzare a fost inclusă și taxa pe valoare adăugată, determinarea acesteia se face aplicând procedeul sutei mărite.

Din cele ce preced, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina **domnului X**, colectarea TVA aferentă serviciilor prestate, stabilind TVA de plată în sumă totală de ... lei, întrucât acesta a realizat operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, 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.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarului având în vedere următoarele considerente:

**1. Referitor la perioada desfășurării inspecției fiscale**

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **04.10.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registru unic de control, iar Decizia de impunere nr..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **26.02.2018**.

Din data de 21.11.2017, inspecția fiscală a fost suspendată în temeiul art.127 alin.(1) lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul procedură fiscală, conform Deciziei de suspendare nr.57/21.11.2017.

Începând cu data de 26.01.2018, s-a dispus reluarea inspecției fiscale conform Deciziei de reluare nr.../23.01.2018.

Discuția finală a avut loc în data de 15.02.2018, conform proces verbal încheiat cu ocazia discuției finale.

Astfel, inspecția fiscală parțială s-a desfășurat în perioadele: 04.10.2017 - 20.11.2017 și 26.01.2018 - 15.02.2018.

Speței îi sunt aplicabile dispozițiile din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

**Art.126 "Durata efectuării inspecției fiscale**

*(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:*

*(...)*

*c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.*

*(2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art.117 alin.(1)."*

**Art.127 "Suspendarea inspecției fiscale**



(1) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

(...)

f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;

(2) În cazul prevăzut la alin.(1), inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(...)

**(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.”**

Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(...)

(5) Contribuabilul/plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, **în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.** În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Din cele ce preced și a temeiurilor de drept invocate, rezultă că derularea inspecției fiscale parțiale s-a efectuat pe parcursul a 69 de zile, fiind respectate prevederile art.126 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

**2. Referitor la susținerea contestatarului privind obligația organului fiscal de a-l fi înregistrat din oficiu în scopuri de TVA**

Susținerile contestatarului nu pot fi reținute, în condițiile în care **dispozițiile legale aplicabile în materie stabilesc cu claritate atât obligațiile persoanelor impozabile** care desfășoară activități economice ce intră în sfera de aplicare a TVA, **cât și conduita de urmat de către organele de inspecție fiscală**, în situația în care descoperă nerespectarea de către contribuabili a obligațiilor fiscale prestabilite de lege.

Se reține că organele fiscale au dreptul să înregistreze, din oficiu, în scopuri de taxă, persoanele impozabile care sunt obligate să solicite înregistrarea și nu solicită acest lucru, iar acest drept poate fi exercitat numai **în momentul în care se constată acest lucru în cadrul perioadei generale de prescripție fiscală**, fără ca legea fiscală să prevadă în mod specific că înregistrarea din oficiu reprezintă o obligație a organelor fiscale ce trebuie îndeplinită într-un termen anume, a cărei nerespectare ar atrage consecințe de natură juridică care să profite persoanelor impozabile care nu și-au îndeplinit ori și-au îndeplinit cu întârziere obligațiile prevăzute de lege.

Astfel, în timp ce art.153 alin.(1) din Codul fiscal prevede în mod expres **obligația contribuabililor, persoane impozabile, de a solicita înregistrarea în**

scopuri de TVA, la momente clar stabilite (dovada fiind sintagma “**trebuie să solicite înregistrarea** în scopuri de TVA” în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire), iar art.152 alin.(6) din Codul fiscal prevede și consecința juridică a nerespectării acestei obligații de către contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectată), art.153 alin. (6) și (7) din Codul fiscal prevede doar faptul că organele fiscale vor înregistra persoanele impozabile în scopuri de TVA fie în urma solicitării acestora, fie din oficiu (dovada fiind sintagma “**vor înregistra**” utilizată atât în cazul înregistrării la cerere, cât și în cazul înregistrării din oficiu).

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale aferente creanțelor fiscale născute în perioada 01.01.2011 - 30.09.2017, 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 organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă pentru perioada 01.01.2011 - 30.09.2017, 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 04.10.2017, 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 se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală**, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, **se constituie baza de impunere care le generează**.

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

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

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

a) 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.1471 alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."*

Având în vedere că:

- în luna octombrie 2014, domnul X a depășit plafonul de scutire a TVA în sumă de 65.000 euro;
- începând cu data de 01.12.2014 acesta trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată;
- aferent tranzacțiilor efectuate de domnul X în perioada 01.12.2014 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale de natura 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 01.12.2014 - 30.09.2017, petentul nu a depus deconturile de TVA;

- domnul X avea obligația să depună decontul de TVA până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală, respectiv 25.01.2015;

- 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 01.12.2014 - 30.09.2017, 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 explicitat, 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 **01.01.2016**.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../26.02.2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **04.10.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registru unic de control, iar Decizia de impunere nr..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **26.02.2018**, 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, conform prevederilor legale incidente în materie.

b) În ceea ce privește impozitul pe venit, potrivit prevederilor art.83 "Declarația privind venitul realizat" și art.84 "Stabilirea și plata impozitului anual datorat" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) venitul net anual impozabil;

b) câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare, în cazul societăților închise;

c) *câștigul net anual din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, și orice alte operațiuni de acest gen..”*

Având în vedere că:

- pentru anul fiscal 2011, petentul a depus Declarația privind veniturile realizate din România, cod 200;
- în cazul impozitului 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.**

Rezultă că, pentru veniturile realizate pentru 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 Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, 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**.

Așa cum s-a reținut mai sus, 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.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../26.02.2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **04.10.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registru unic de control, iar Decizia de impunere nr..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **26.02.2018**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că verificarea obligațiilor fiscale de natura impozitului pe venit, a fost efectuată de către echipa de inspecție fiscală în interiorul termenului de prescripție, conform prevederilor legale incidente în materie.

c) Referitor la contribuțiile sociale obligatorii, se rețin următoarele:

Cu privire la 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 IX<sup>2</sup> 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.

Din cele ce preced, coroborate cu cele arătate referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a verifica 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 verifica obligații fiscale de natura contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, aferente perioadei 01.01.2011 - 31.12.2016, nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând în interiorul termenului de prescripție, conform prevederilor legale incidente în materie.

### 3. Referitor la susținerea contestatarului privind neexercitarea de către organul fiscal a rolului său activ

Aceasta nu poate constitui cauza legală de exonerare în ceea ce privește datorarea obligațiilor fiscale în materie de TVA, în condițiile în care, petentul nu s-a înregistrat în scopuri de TVA cu toate că a avut cunoștință că a realizat venituri și care conform legislației în materie fiscală sunt supuse taxării, astfel TVA datorată de la data depășirii plafonului de TVA până la momentul înregistrării în scopuri de TVA a fost stabilit ca o sancțiune ce se aplică acelor contribuabili ce nu se conformează dispozițiilor legale, pe de o parte și ca o formă de a preveni prejudicierea bugetului general consolidat al statului, pe de alta parte.

Dealtfel, a accepta ca, în lipsa unei notificări prealabile din partea organelor fiscale cu privire la necesitatea înregistrării în scopuri de TVA, contribuabilii ar fi exonerati de la plata obligațiilor ce ar decurge într-o atare situație, ar însemna că obligația înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor impozabile este o obligație pur potestativă pentru aceste persoane, de vreme ce ele nu suportă nicio consecință pentru lipsa de diligență în respectarea prevederilor legale în materie de înregistrare în scopuri de TVA.

Or, într-o asemenea ipoteză, ar fi suficient pentru contribuabili să omită, intenționat sau chiar neintenționat, să-și îndeplinească din proprie inițiativă obligația legală de înregistrare fiscală și să aștepte să fie notificați de autorități pentru a-și îndeplini ulterior obligațiile de plată către bugetul statului, pentru a înlătura de la aplicare orice consecințe sancționatorii prevăzute de legile fiscale pentru neachitarea în termen și în cuantumul prevăzut de lege a obligațiilor fiscale datorate, ceea ce, evident, este absurd.

**Art.7** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, reglementează rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal, astfel:

*“(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*



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

(4) *Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.”*

Coroborând aceste prevederi cu cele ale art.127 alin.(2) şi art.153 alin.(1) din Codul fiscal, se reţine că legiuitorul nu stabileşte ca şi o condiţie a înregistrării în scopuri de TVA existenţa unei notificări a contribuabilului din partea organului fiscal.

Obligaţia înregistrării în scopuri de TVA are caracter imperativ şi incumbă contribuabilului din momentul în care îndeplineşte condiţiile de persoană impozabilă, astfel cum rezultă din prevederile art.158 alin.(1) din Codul fiscal:

*“(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă şi plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat şi pentru depunerea la termenul legal a decontului şi declaraţiilor prevăzute la art.156<sup>2</sup> -156<sup>4</sup> , la organul fiscal competent, conform prezentului titlu şi legislaţiei fiscale în vigoare.”*

În consecinţă, nu se poate reţine că organul fiscal nu a respectat prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală, ceea ce a determinat conduita contestatarului de neînregistrare în scopuri de TVA.

Totodată, în virtutea principiului general de drept *“nemo censitur ignorare legem”* potrivit căruia *“nimeni nu poate fi considerat că nu cunoaşte legea”* şi prezumţia cunoaşterii legii, titularul unui drept este prezumat că a avut cunoştinţa de reglementarea care prevede că ***“(1) Scutirea prevăzută la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se aplică pentru:***

***a) serviciile de spitalizare şi alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menţinerea sau refacerea sănătăţii, (...),”*** în sensul că legiuitorul a scutit de taxa pe valoarea adăugată, serviciile de spitalizare şi alte servicii al căror scop principal îl constituie ***îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menţinerea sau refacerea sănătăţii***, desfăşurate de unităţile autorizate pentru astfel de activităţi, operaţiunile care sunt strâns legate de spitalizare şi îngrijirile medicale, precum şi prestările de îngrijire şi supraveghere efectuate de personal medical şi paramedical.

Astfel, necunoaşterea sau cunoaşterea greşită a legii nu înlătură obligaţia persoanelor de a se conforma legii şi de a răspunde pentru încălcarea ei.

**4. Referitor la susţinerea petentului cu privire la reţinerea eronată a activităţii exercitate în perioada supusă inspecţiei fiscale, respectiv menţiunea cu privire la calitatea de medic specialist anatomie patologică, de vreme ce veniturile obţinute şi declarate fiind rezultatul desfăşurării activităţii independente de expert medico - legal**

Potrivit celor consemnate prin Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2018, organele de inspecție fiscală au reținut că petentul este înregistrat la organul fiscal ca *expert medico-legal*, în baza autorizației nr.../07.03.2005, cu activitatea corespunzătoare codului CAEN - 8622 - Activități de asistență medicală specializată, derulată pe toată perioada de la înregistrarea în evidențele fiscale și până la data de 20.07.2017, când a modificat, în baza declarației 070, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.../19.07.2017, activitatea ca *medic specialist de anatomie patologică*.

De asemenea, au reținut că petentul, ca *expert medico-legal* a obținut venituri din prestări servicii constând în acordarea de consultanță de specialitate extrajudiciară, exprimarea de opinii expertale extrajudiciare, consultanță de specialitate privind strămutare cimitir neautorizat.

Iar, începând cu luna iulie 2017, petentul, ca *medic specialist de anatomie patologică* a obținut venituri din prestări servicii constând în “pregătirea și prepararea cadavrului (îmbălsămare, igienizare, bărbierit, îmbrăcat, cosmetizare, etc.) numitului (ei) ... pentru transport și înhumare conform normelor legale, precum și eliberarea de documente aferente”.

Totodată, în contextul celor arătate, organele de inspecție fiscală au reținut că serviciile prestate de contestatar, ca *expert medico-legal* și ulterior ca *medic specialist anatomie patologică*, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a TVA, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

**5. Referitor la susținerea petentului potrivit căreia informațiile transmise celor două organe ierahice sunt parțial eronate, indicându-se obținerea veniturilor din activitatea de medic specialist anatomie patologică**

Atât potrivit celor consemnate prin Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2018, precum și în adresele prin care s-a solicitat punctul de vedere al direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv serviciului de specialitate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, organele de inspecție fiscală fac vorbire de activitatea desfășurată de contestatar ca expert medico - legal și ulterior ca medic specialist în anatomie patologică, prezentând situația de fapt fiscală, motivată în fapt și drept.

Mai mult, s-a anexat “nota explicativă”, anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală, împreună cu documentele suplimentare atașate prin care petentul prezintă opinia sa cu privire la activitatea privată desfășurată în calitate de expert medico - legal, considerând că nu se încadrează în categoria plătitorilor de TVA.

Prin adresa nr.A\_LPF\_.../10.01.2018, înregistrată la A.J.F.P. a județului Hunedoara sub nr.HDG\_AIF\_.../16.01.2018, Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili, comunică următoarele:

*“(...) Administrația județeană a finanțelor publice Hunedoara, Activitatea de Inspecție Fiscală a solicitat un punct de vedere referitor la tratamentul fiscal din*

*punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil activităților desfășurate de medicii specialiști în anatomie patologică și cu profil medico-legal. (...)*

*Veniturile realizate de contribuabil constau în onorarii încasate în numerar din acordarea de consultanță de specialitate extrajudiciară, precum și din exprimarea de opinii expertale extrajudiciare în baza unor contracte încheiate cu beneficiari persoane fizice sau rude ale persoanelor decedate.*

*Se menționează că persoana impozabilă X și-a schimbat denumirea începând cu data de 20.07.2017 din expert medico-legal în medic specialist anatomie patologică. (...)*

*Se mai menționează că în timpul acțiunii de inspecție fiscală, prin Nota explicativă contribuabilul și-a prezentat opinia potrivit căreia veniturile realizate din prestarea acestor servicii sunt scutite de TVA. (...)*

*Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, serviciile prestate de persoana impozabilă X, medic specialist anatomie patologică, atât pe cadavre cât și pe persoana vie, nu reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată servicii de protejare, menținere sau refacere a sănătății și nu fac obiectul scutirii de taxă prevăzute la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.*

*Prin urmare, serviciile de consultanță de specialitate prestate de persoana impozabilă X medic specialist anatomie patologică, reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință.*

*Cu acest punct de vedere a fost de acord și Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice astfel cum s-a exprimat prin adresa nr.../05.01.2018.”*

**6. Referitor la susținerea petentului potrivit căreia organul fiscal s-a aflat în dubiu asupra interpretării legislației fiscale, suspendând inspecția fiscală și solicitând lămuriri organelor superioare**

Suspendarea a fost necesară în vederea solicitării de informații de la terți, respectiv de la C.N.A.D.N.R. S.A. ROMÂNIA - București, având în vedere că inițial, contribuabilul a afirmat că încasările s-au efectuat pe bază de chitanțe și prin contul bancar deținut. Ulterior, prin sondaj, s-au solicitat documente suplimentare care au stat la baza încasării veniturilor pentru a stabili caracterul serviciilor prestate. În urma verificării documentelor puse la dispoziție de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta a utilizat o factură, deși inițial a afirmat că nu a utilizat facturi, respectiv factura fiscală fără serie, numerotată în regim propriu, nr.../15.10.2014, client C.N.A.D.N.R. S.A. ROMÂNIA - București, reprezentând prestări servicii de consultanță de specialitate privind strămutarea cimitirului neautorizat din Comuna ..., județ Hunedoara, în valoare de ... lei. Având în vedere valoarea sumei, organele de

inspecție fiscală au considerat necesar a solicita informații cu privire la tranzacțiile comerciale derulate cu acesta, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016.

Totodată, având în vedere principiul general de conduită în administrarea creanțelor fiscale *“Aplicarea unitară a legislației”*, reglementat de Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale”*, organul fiscal a solicitat comunicarea unui punct de vedere asupra cauzei, direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv serviciului de specialitate din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara.

Dealtfel, așa cum rezultă din solicitările adresate organului ierarhic superior, ulterior prezentării situației de fapt fiscale, motivată în fapt și drept, organul fiscal a opinat faptul că, serviciile prestate de domnul X, Expert Medico - Legal și ulterior Medic Specialist Anatomie Patologică, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a TVA, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, se reține că încadrarea operațiunilor desfășurate de petent ca fiind scutite sau nu de la plata taxei pe valoarea adăugată, s-a stabilit în baza legii fiscale, respectiv a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevederile legislației fiscale fiind aplicate de către organul fiscal, respectând voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

Analizând astfel actul administrativ fiscal întocmit de echipa de control ca rezultat al inspecției fiscale efectuată, din prisma celor de mai sus, se poate constata că acesta întrunește toate criteriile legale, prin acestea înțelegând argumentările bazate pe actele normative din legislația națională - Cod fiscal - care reglementează aplicarea și respectarea în domeniul TVA.

În lumina celor prezentate mai sus și potrivit prevederilor legale, se reține că legiuitorul a scutit de taxa pe valoarea adăugată, serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie **îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății**, desfășurate de unitățile autorizate pentru astfel de activități, operațiunile care sunt strâns legate de spitalizare și îngrijirile medicale, precum și prestările de îngrijire și supraveghere efectuate de personal medical și paramedical.

Or, serviciile prestate de **domnul X, ca expert medico-legal** și ulterior ca *medic specialist anatomie patologică*, atât pentru persoane vii cât și pentru cadavre umane, nu reprezintă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, servicii de protejare, menținere sau refacere a sănătății și nu fac obiectul scutirii de taxă prevăzută la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, fapt reliefat și de jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție.

Din cele ce preced, faptul că petentul este nemulțumit de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că acesta poate invoca principiul *in dubio contra fiscum* și că organul fiscal s-a aflat în dubiu asupra interpretării legislației fiscale.

7. Referitor la susținerea petentului potrivit căreia o recunoaștere indirectă a dubiului fiscal, o reprezintă faptul că deși au fost stabilite obligații fiscale de natura TVA, inspecția fiscală nu a calculat accesorii

Inspecția fiscală nu are competența, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, de a determina obligații fiscale accesorii.

Potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “**Obiectul inspecției fiscale**

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**”*

Conform prevederilor legale, inspecția fiscală are ca obiect stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale. Obligațiile fiscale accesorii se stabilesc de către organul fiscal competent în administrarea obligațiilor fiscale ale contribuabilului/plătitorului, și se comunică prin decizie referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, întocmită de către compartimentul de evidență pe plătitori.

8. Referitor la susținerea petentului potrivit căreia situația TVA deductibilă nu a fost avută în vedere de organul fiscal și că, doar diferența dintre TVA colectată și deductibilă ar putea reprezenta obligație de plată

Potrivit celor consemnate prin Raportul de inspecție fiscală nr.../26.02.2018, aferent veniturilor în sumă totală de ... lei obținute de către **domnul X**, din prestările de servicii realizate în perioada 01.12.2014 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată de colectată în sumă de ... lei.**

În timpul inspecției fiscale, aferent achizițiilor efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile (materiale consumabile, materiale igienico - sanitare, obiecte de inventar, cheltuieli de deplasare, prestări servicii terți - UPC, curierat, poștale, etc.), organele de inspecție fiscală au acordat **drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei.**

Ca urmare, pentru perioada 01.12.2014 - 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.

Totodată, din anexa nr.3 (ultima filă “Recapitulație”) la raportul de inspecție fiscală, rezultă clar valoarea cumulată a cheltuielilor înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și valoarea cumulată a cheltuielilor pentru care s-a acordat drept de deducere, astfel:

- anul 2015, din total cheltuieli înregistrate în sumă de ... lei, s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în valoare de ... lei;

- anul 2016, din total cheltuieli înregistrate în sumă de ... lei, s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în valoare de ... lei;

- în perioada 01.01.2017 - 30.09.2017, din total cheltuieli înregistrate în sumă de ... lei, s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă cheltuielilor înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și declarate de către contestatar prin declarația cod 200.

Pentru anul 2015, diferența de ... lei (... lei total cheltuieli - ... lei total cheltuieli pentru care s-a acordat drept de deducere), reprezintă cheltuieli scutite de TVA, care se compun din ... lei, contribuții individuale de asigurări sociale de sănătate, precum și contravaloare diurnă și comisioane bancare.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie, precum și faptul că petentul nu a adus argumente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate, motiv pentru care, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile 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, potrivit căroră: *“Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.”*,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru TVA în sumă de ... lei.

**B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.../13.04.2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X, datorează obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei, în condițiile în care, așa cum s-a precizat la Capitolul III lit.A) din prezenta decizie, pentru TVA în sumă de ... lei, contestația formulată de domnul X, a fost respinsă ca neîntemeiată.**

**În fapt**, prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.../13.04.2018, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, în temeiul art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina petentului suma totală de ... lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere

nr.../26.02.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, obligații fiscale accesorii calculate pentru perioada 25.01.2015 - 31.03.2018, conform Anexei la Decizia nr.../13.04.2018.

**În drept**, în ceea ce privește calculul accesoriilor, sunt aplicabile dispozițiile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

**Art.119** *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. (...)*”

**Art.120** *“Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. (...)*”

**Art.120<sup>1</sup>** *“Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător. (...)*”

Totodată, începând cu data de 01 ianuarie 2016, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii, sunt aplicabile dispozițiile art.173 alin.(1), art.174 alin.(1) și art.176 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**Art.173** *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. (...)*”

**Art.174** *“Dobânzi*

*(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. (...)*”

**Art.176** *“Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2)-(4) și art.175 sunt aplicabile în mod corespunzător. (...)*”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Întrucât, pentru motivele reținute la Capitolul III lit.A) din prezenta decizie, pentru TVA în sumă de ... lei, contestația formulată de către **domnul X** a fost respinsă ca neîntemeiată, ca o consecință, în baza principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.../13.04.2018 pentru suma de ... lei, reprezentând obligații fiscale accesorii aferente TVA.

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:**

**1. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată împotriva Deciziei nr.../26.02.2018** privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale și a **Deciziei de impunere nr.../26.02.2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-au stabilit **în minus**, diferențe de creanțe fiscale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit

- ... lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate,

acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../26.02.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată împotriva Deciziei nr.../13.04.2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi



și penalități de întârziere, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată
- ... lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet de Avocat Z
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015
- A.J.F.P. Hunedoara - Serviciul Evidență Plătitori Persoane Juridice.

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**