



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice Ploiești**  
**Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Ploiești

Str. Aurel Vlaicu, nr.22, Ploiești  
Tel : 0244/407710,  
Fax: 0244/593906

**DECIZIA nr. .... din .....2021**  
privind soluționarea contestației formulate de  
..... înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești  
sub nr.....

Cu adresa nr. ...., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ..... a înaintat dosarul contestației formulate de..... cu domiciliul în municipiul ....., ....., județul ....., CNP .....

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ..... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., având ca obiect suma de ..... lei reprezentând:

- impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă ..... lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă ..... lei;
- contribuție de asigurări de stat stabilită suplimentar în sumă ..... lei.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile** prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de ..... iar contestația a fost depusă, în data de ..... și înregistrată la A.J. F.P. .... sub nr. ....

Contestația a fost depusă prin avocat, conform prevederilor art. 269 alin.(1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială, în original pentru avocat .....

..... are domiciliul fiscal în municipiul ....., județul ..... și are domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în municipiul ..... județul .....

I. Prin contestația formulată, domnul ..... solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr..... și a Deciziei de impunere nr. .... considerându-le ca fiind netemeinice și nelegale, invocând în acest sens dispozițiile Deciziei nr.21/2020 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, potrivit căreia în accepțiunea contestatorului pentru anul 2012 a intervenit prescripția extinctivă.

În ceea ce privește activitatea economică aferentă anului 2013, contribuabilul menționează că, în anul 2013 a efectuat doar 2 tranzacții ce nu pot conduce la concluzia că, activitatea desfășurată a fost aceea a unui profesionist.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .... au efectuat inspecția fiscală parțială la persoana fizică ..... pentru impozit pe venit, C.A.S.S. și C.A.S

Constatarile inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ....

Nota: Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., din care rezultă următoarele:

Data începerii inspecției fiscale a fost comunicată contribuabilului cu Avizul de inspecție fiscală nr. .... .

Inspecția fiscală parțială a vizat următoarele perioada 01.01.2012 - 31.12.2017 pentru obligații fiscale de natura impozitului pe venit, C.A.S.S și C.A.S.

Documentele justificative care au stat la baza verificării tranzacțiilor cu autoturisme efectuate de persoana fizică .... au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către Primăria .... .

Contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente contabile cu privire la tranzacțiile cu autoturisme efectuate în perioada supusă inspecției fiscale.

În perioada verificată persoana fizică .... a efectuat un număr de .... (.....) tranzacții cu autoturisme second-hand, din care din care .... (.....) autoturisme, înregistrate pe numele fam. ...., nu au fost luate în calcul la stabilirea obligațiilor datorate bugetului de stat.

Pentru autovehiculele aferent cărora în cuprinsul contractelor de vânzare cumpărare nu este precizat prețul de vânzare și/sau de cumpărare, precum și în cazul contractelor de vânzare-cumpărare care au valoarea de vânzare mai mică decât cea de cumpărare și pentru care contribuabilul nu a prezentat documente și/sau informații de natră să justifice vânzarea acestora sub prețul de achiziție, organele de inspecție fiscală au procedat conform prevederilor art.67 alin.(2) lit.b) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare până la 31.12.2015) și prevederile art. 106 din Legea nr.227/2017 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare de la 01.01.2016), la stabilirea prin estimare a bazei de impunere folosind metoda marjei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul .... venituri din activități independente - venituri comerciale în conformitate cu prevederile art.41, art.46, art.48 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015) precum și prevederile art.61, art.67 și art.68 din Legea nr.227/2015 privind Cdul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2016).

Cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității au fost determinate pe baza contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de către Primăria .... conform adresei înregistrată la A.J.F.P. .... sub rn. .... și pe baza documentelor prezentate echipei de inspecție fiscală reprezentând cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității.

Pe baza documentelor transmise de Primăria ...., organele de inspecție fiscală au constatat venituri încasate din activitatea economică desfășurată, astfel: în anul .... - suma de .... lei , în anul .... -suma de .... lei, în anul .... -suma de .... lei, în anul .... -suma de ....lei, în anul .... -suma de .... lei, venituri care deși au fost realizate, nu au fost declarate în formularul 200 - Declarația privind veniturile realizate.

Organele de inspecție fiscală, urmare constatărilor efectuate, conform prevederilor art.41 lit.a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), coroborate cu pct. 21 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, precum și cele ale art.61 lit.a), art.67 alin.(1) și art.68 alin.(1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 6 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016 au stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit în sumă totală de .... lei (..... lei/2012 + .....lei /2013 + ..... lei/2014 + ..... lei/2015 + ..... lei/2016).

Pentru perioada .... - ....., conform prevederilor art. 296 21 alin.(1), lit.a)-c) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal,cu modificările și completările ulterioare, art.153, art.155 alin.(1) lit.c), art.156 lit.a), art.170 1, art.179 1, alin.(1) lit.c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal,cu modificările și completările ulterioare, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit anual stabilit de inspecția fiscală și venitul net declarat de contribuabil ca urmare a desfășurării unei activități cu caracter de continuitate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de .... lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de stat, aferent perioadei ..... - ....., organele de inspecție fiscală, conform art. 296<sup>21</sup> alin.(1) lit.a), art. 296<sup>22</sup> alin.(1), art.296<sup>24</sup> , art.296<sup>25</sup> și 296<sup>26</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal,cu modificările și completările ulterioare, și art. 131 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal,cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina contribuabilului contribuții de asigurări sociale de stat în sumă totală de ..... lei.

**III. Pe baza actelor și documentelor existente la Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

**În fapt**, conform **Raportului de inspecție fiscală nr. ....** încheiat în data de ..... la ..... de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Dambovița, a cuprins perioada .....\_..... pentru **impozitul pe venit, CASS și CAS**, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la data de 31.12.2015) și din Normele metodologice aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare (valabile începând cu data de 01.01.2016).

În ceea ce privesc constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite **obligații fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de ..... lei reprezentând:

- impozit pe venit stabilit suplimentar ..... lei;
- contribuție de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar ..... lei;
- contribuție de asigurari de stat stabilita suplimentar..... lei.

care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

● Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe venit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv .....\_..... au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă de ..... lei.

Impozitul pe venit stabilit suplimentar, contestat, în sumă de .....lei, este rezultatul majorării venitului impozabil urmare constatării faptului că persoana fizică neautorizată nu a declarat la organele fiscale venituri, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate dispozițiile art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1) și art. 48 alin.(2) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale art.61 lit.a), art.67 alin.(1) și art. 68 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

● Referitor la **contribuția de asigurări sociale de sănătate** care a cuprins perioada .....\_..... organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de ..... lei (..... x 5,5%).

● Referitor la **contribuția de asigurări sociale de stat** care a cuprins perioada .....\_..... organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de ..... lei.

Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele:

## A. ASPECTE PROCEDURALE

1) În ceea ce privește susținerea din contestație cu privire la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe venit aferente creanțelor fiscale născute în anul 2012, se rețin următoarele:

În fapt, începând cu data de ..... a fost supus unei inspecții fiscale parțiale privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat de natura impozitului pe venit, C.A.S. și CASS aferente perioadei .....-.....

Urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au emis pentru ..... Raportul de Inspecție Fiscală nr. ...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....

Prin contestația formulată, contribuabilul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a mai stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit aferente anului ....., invocând dispozițiile Deciziei nr.21/14.09.2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul nr.1375/1/2020 prin care a fost admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de Conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art.91 alin.(1) și (2) coroborate cu cele ale art.23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republică, cu modificările și completările ulterioare.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. .... și emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.....

În ceea ce privește invocarea prescripției aferentă anului 2012 referitor la obligațiile fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit, se reține că, din analiza Comunicatului Înaltei Curți de Casație și Justiție publicat pe portalul acestei instanțe, Recursul în interesul legii a avut ca obiect calculul termenului de prescripție în ceea ce privește impozitul pe profit, fiind precizări nominale la acest impozit și la profitul impozabil, iar referitor la calculul termenului de prescripție pentru alte obligații fiscale nu se face nici o precizare.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de principiul de drept **Ubi Lex non distinguit, nec nos distinguere debemus - unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem** - calculul termenului de prescripție în ceea ce privește impozitul pe venit nu se circumscrie Deciziei nr.21/2020 privind Recursul în interesul legii, astfel încât nu este incidentă prescripția.

Prin urmare, referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit aferent creanțelor fiscale născute în anul 2012, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

### **“Art. 347 - Dispoziții privind termenele**

(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 dispozițiile legale și ținând cont că, contribuabilul invocă dreptul organelor de inspecție fiscală de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe venit pentru anul 2012, sunt aplicabile dispozițiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2014).

Art.21, art.22, art.23, art.91, art.93 și art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2012), precizează:

### **“Art. 21 - Creanțele fiscale**

(1) *Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.*

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite **creanțe fiscale accesorii**. [...]

#### **Art. 22 - Obligațiile fiscale**

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;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite **obligații de plată accesorii**;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

#### **Art. 23 - 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. [...]

#### **Art. 91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

(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.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă. [...]

#### **Art. 93 - Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală. [...]

#### **Art. 110 - Colectarea creanțelor fiscale [...]**

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) **Titlul de creanță** este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească. [...]"

Din textele de lege, mai sus citate, rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlu de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

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

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozit pe venit, 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 creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în înțelesul prevederilor art.23 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, (în vigoare în anul 2012), 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 a organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Organul de soluționare a contestației, reține că contestatorul invocă prescripția dreptului organului fiscal de efectua o verificare privind impozitul pe venit aferent anului 2012.

În ceea ce privește **impozitul pe venit** speței îi sunt incidente, în materia impunerii, prevederile art.83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015, care precizează:

**“Art. 83 - Declarația privind venitul realizat**

(1)<sup>\*)</sup> *Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. [...]"*

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de **1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale**.

De asemenea, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în același moment, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, declara și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

**Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță, pentru că în drept, prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației.**

Astfel, o interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata impozitului pe venit, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să efectueze calculele impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Se reține că, dreptul la acțiune a organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Astfel, pentru impozitul pe venit aferent anului 2012, obligația declarativă și de plată intervine la data de 25.05.2013, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 01.01.2014.

Prin urmare, în cazul analizat, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01 ianuarie 2014 și se împlinește la data de **31 decembrie 2018**. Cum inspecția fiscală a început la data de ....., așa cum s-a consemnat în Raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., obligația fiscală reprezentând impozit pe venit, în cadrul termenului legal de prescripție.

Contribuabilul confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea venitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul ar trebui să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

Prin urmare, întrucât argumentele contestatorului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, de natura impozitului pe venit, aferente anului 2012 **nu este întemeiat, având în vedere că inspecția fiscală a început înăuntrul termenului de prescripție**, organul de soluționare a contestației se va pronunța pe fond.

**2) În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Raportul de inspecție fiscală nr. .... din ....., se reține că acesta reprezintă act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... așa cum este precizează art. 131 din Legea nr. 207/2015 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările 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 faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

**(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.”*

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, Raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat, necreând vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil de aceea **nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.**

## **B.ASPECTE DE FOND**

**1) Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ..... lei (..... lei aferent anului .....+ .....lei aferent anului .....), organele de soluționare a contestației rețin următoarele:**

**Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit aferent tranzacțiilor cu autoturisme second-hand în condițiile în care acesta nu a declarat la organul fiscal teritorial veniturile realizate din comercializarea de autoturisme.**

**În fapt,** prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat de reprezentanții A.J.F.P. ....la ..... a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind impozitul pe venit, CASS și CAS perioadei .....-.....

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că ..... nu a depus la organele fiscale declarația privind veniturile realizate în România, cod 200, respectiv veniturile realizate din activitatea de comercializare autovehicule, desfășurată în perioada..... - .....

Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .... s-au realizat pe baza informațiilor puse la dispoziție de Primăria Târgoviște și a datelor aflate la dispoziția ANAF.

Persoana fizica ..... a achiziționat în perioada verificată, respectiv .....- .....un număr de .....(.....) autoturisme în mod repetat, din care în perioada ..... - .....un număr de .....(.....) autoturisme, activitate pentru care nu a fost autorizat conform legii și în urma căreia a obținut venituri impozabile.

Astfel, la control organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru activitatea desfășurată se datorează impozit pe venit în sumă de ..... lei (..... lei aferent anului ..... + ..... lei aferent anului .....) potrivit Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., în baza prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare(in vigoare până la 31.12.2015).

În baza documentelor puse la dispoziție de Primăria ....., organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către persoana fizica ....., constatând că în accepțiunea legii fiscale, respectiv a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, acesta a efectuat fapte de comerț din care au rezultat venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au stabilit că urmare a activității desfășurate, care în accepțiunea Codului fiscal constituie fapte de comerț, persoana fizica ..... a obținut venituri comerciale, venituri supuse impozitului pe venit, pe care nu le-a declarat la organul fiscal teritorial, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dâmbovița.

În atare situație, organele de control, au stabilit că urmare a activității desfășurate în perioada ..... - .....persoana fizica ..... a obținut în urma comercializării și vânzării a unui număr



de ..... (.....) autoturisme un venit net în sumă totală de ..... lei, calculate astfel: venituri totale brute în suma totală de ..... lei – cheltuieli totale în suma de ..... lei .

Astfel, pentru cele 12 (douăsprezece) tranzacții efectuate în perioada .....-....., organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice ..... impozit pe venit de plată în sumă de ..... lei (..... lei/.....+ .....lei/.....).

**În drept**, art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, definește persoanele impozabile precum și activitățile economice desfășurate de aceștia în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel:

**"Art. 127 - Persoane impozabile și activitatea economică**

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

**(2)** În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

Potrivit acestor prevederi legale, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum este și cazul persoanei fizice NISIPEANU VALERIU VASILE.

Referitor la categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, la art. 41 și art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la 31.12.2015) se precizează următoarele:

*"Art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit*

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

*a) venituri din activități independente, definite conform art. 46:[...]*

*Art. 46 - Definierea veniturilor din activități independente*

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

*(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii."*iar punctul 21 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.46, prevede că:

*"21. Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii.*

*Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:[...]*

*- activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării:[...]"*

iar punctul 6 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.46, prevede că:

*„ 6. [...] (4) Activitățile care generează venituri din activități independente cuprinse în cadrul art. 67 alin. (1) din Codul fiscal sunt, cu titlu de exemplu:[...]*

*b) activități de comerț, respectiv cumpărare de bunuri în scopul revânzării acestora[...]"*

De asemenea art.72 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

**"art. 72 - Obligația de înregistrare fiscală**

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

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

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

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

(6) Persoanele fizice care dețin cod numeric personal și sunt supuse impozitului pe venit se înregistrează fiscal la data depunerii primei declarații fiscale.

**(7) Declarația de înregistrare fiscală se depune în termen de 30 de zile de la: [...]**

b) data eliberării actului legal de funcționare, data începerii activității, **data obținerii primului venit** sau dobândirii calității de angajat, după caz, în cazul persoanelor fizice.

(8) În scopul administrării creanțelor fiscale, organele fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pot să înregistreze, din oficiu sau la cererea altei autorități care administrează creanțe fiscale, un subiect de drept fiscal care nu și-a îndeplinit obligația de înregistrare fiscală, potrivit legii.

(9) În cazurile prevăzute la alin. (4) și (8), atribuirea codului de identificare fiscală se face pe baza cererii depuse de solicitant, cu excepția cazului în care înregistrarea fiscală se efectuează din oficiu.”

Totodată, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, valabile până la data de 31.12.2015, prevede:

„1. Veniturile din activități independente, inclusiv veniturile realizate de persoanele fizice în cadrul unor asocieri fără personalitate juridică, din cedarea folosinței bunurilor, precum și veniturile din activități agricole sunt venituri pentru care determinarea impozitului se face pe venitul net anual impozabil, corespunzător fiecărei surse de venit, impozitul fiind final.

2. Veniturile din celelalte categorii de venituri se supun impozitării, pe fiecare loc de realizare, în cadrul acestor categorii de venituri, impozitul fiind final.[...]

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

21. Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii.

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:[...]

**-activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării:[...]”**

În speță, sunt aplicabile și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 83 -**Declarația privind venitul realizat**

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

Din coroborarea actelor normative sus menționate se reține că, sunt **considerate fapte de comerț vânzările de produse, de mărfuri cumpărate cu scop de revânzare**, iar atare activitate desfășurată din care se obțin venituri cu caracter de continuitate, sunt activități economice.

Persoanele fizice care desfășoară astfel de activități *economice* în mod independent, din care obțin venituri sunt considerate persoane impozabile, contribuabili.

Totodată, se reține că, orice persoană sau entitate care desfășoară fapte de comerț din care se obțin venituri comerciale este considerată subiect al raportului juridic fiscal și are obligația de a se înregistra fiscal, în termen de 30 zile de la data înființării în cazul persoanelor juridice, respectiv 30 zile de la data eliberării actului legal de funcționare, a începerii activității sau de la data obținerii primului venit în cazul persoanelor fizice.

Din coroborarea actelor normative sus menționate se reține că, sunt considerate fapte de comerț vânzările de produse, de mărfuri cumpărate cu scop de revânzare, iar atare activitate desfășurată din care se obțin venituri cu caracter de continuitate, sunt activități economice.

Persoanele care desfășoară astfel de activități economice în mod independent, din care obțin venituri sunt considerați persoane fizice impozabile, contribuabili.

Totodată, se reține că orice persoană sau entitate care desfășoară fapte de comerț din care se obțin venituri comerciale este considerată subiect al raportului juridic fiscal și are obligația de a se înregistra fiscal, în termen de 30 zile de la data înființării în cazul persoanelor juridice, respectiv 30 zile de la data eliberării actului legal de funcționare, a începerii activității sau de la data obținerii primului venit în cazul persoanelor fizice.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală au reținut că persoana fizică ..... a achiziționat, în perioada .....-....., un număr de .....(.....) autoturisme, obținând din vânzarea acestora câștiguri/venituri, fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice independente de natură comercială.

Pentru aceste persoane, art.39 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabilă până la data de 31.12.2015), stipulează că printre persoanele care datorează plata impozitului pe venit, numite contribuabili, sunt și persoanele fizice rezidente.

Persoana fizică NISIPEANU VALERIU VASILE, fiind o persoană fizică rezidentă română cu domiciliul în România, în accepțiunea Codului Fiscal, pentru veniturile comerciale realizate îi sunt aplicabile dispozițiile art.40 alin.(1) lit.a) din același act normativ care precizează :

*“art. 40 - Sfera de cuprindere a impozitului*

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

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

De asemenea, determinarea venitului net anual impozabil, este reglementată de prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează :

*“art. 48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate*

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

Stabilirea venitului net anual impozabil este reglementată la art. 80 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„ art. 80 - Stabilirea venitului net anual impozabil**

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

Totodată, și Directiva 112/2006 CE, prin art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar la art.12 din Directivă se arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează o operațiune legată de activitățile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2.

**Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a autoturismelor**, caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a autoturismelor,

acesta este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun impozitării. Deci cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din vânzarea de autoturisme determină caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni economice, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare autoturisme, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă.

..... a realizat în perioada .....-.....un număr de .....(.....) constând în vânzări de autoturisme, pentru care a încasat venituri.

Cele .....(.....) tranzacții nu au avut ca obiect bunuri utilizate de contribuabil în scopuri personale, activitatea economică desfășurată de contribuabil constând în cumpărarea de autoturisme, pe care ulterior le vinde diverselor persoane fizice.

Din prevederile legale anterior menționate rezultă clar că, veniturile comerciale din fapte de comerț, prestări servicii sau din practicarea unei meserii, sunt supuse impozitării în vederea stabilirii impozitului pe venit, cu excepția veniturilor obținute urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal.

Stabilirea impozitului pe venit se face în funcție de perioada realizării veniturilor, și astfel, pentru veniturile obținute de contribuabil în perioada .....-....., sunt aplicabile prevederile art.43 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ( valabil pana la 31.12.2015 ) care precizează:

*“art. 43 - Cotele de impozitare*

*(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:*

*a) activități independente;”*

Din prevederile legale anterior menționate se reține că veniturile comerciale, sunt supuse unui impozit pe venit calculat în cota de 16%.

Din situația de fapt sus prezentată s-a reținut că în perioada .....-....., persoana fizică ..... a achiziționat un număr de ..... (.....) autoturisme pe care ulterior le-a vândut.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reținem că, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în perioada .....-.....persoana fizică ..... a desfășurat achiziții și vânzări de autovehicule efectuând o activitate economică în scopul realizării de venituri, drept pentru care, acesta are calitatea de contribuabil și datorează impozit pe venit, conform prevederilor din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale antecitate, ....., în calitate de contribuabil, avea obligația calculării și virării către bugetul de stat a impozitului pe veniturile nete obținute din vânzarea autovehiculelor, venituri nete stabilite ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, așa cum este stipulat prin prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015)

Astfel, la control organelor de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului net impozabil aferent perioadei .....-....., rezultând următoarele:

În perioada 2012-2013 au fost efectuate un număr de .....(.....) vânzări de autovehicule, fiind realizate venituri din vânzarea acestora în sumă de ..... lei – cheltuieli totale în suma de ..... lei.

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației rețin că, în perioada .....-.....persoana fizică ....., a desfășurat activități economice constând în vânzarea de .....(.....) autoturisme, fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de fapte de comerț, veniturile astfel obținute nefiind declarate și impozitate potrivit prevederilor legale.

Prin urmare, decizia organelor de inspecție fiscală de verificare a modului de determinare a obligațiilor fiscale aferente activității desfășurate de persoana fizică ..... este întemeiată.

Totodată, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la stabilirea impozitului pe venit pe de o parte, funcție de perioada și normele legale în vigoare la momentul realizării veniturilor, iar pe de altă parte, funcție de documentele avute la dispoziție, obținute de organele de inspecție fiscală de la instituțiile abilitate în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

În atare situație, având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației rețin că, în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea veniturilor nete realizate de persoana fizică ..... în perioada ..... în sumă totală de ..... lei, și pe cale de consecință la impozitarea acestora cu cota de impozit de 16%, rezultând astfel un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de ..... lei (..... lei x 16% ).

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că ....., datorează impozitul pe venit contestat în sumă de ..... lei (..... lei/..... + .....lei/.....).

Se reține că, legiuitorul a reglementat în mod expres și limitativ activitatea persoanelor fizice care realizează venituri din activități de comerț constând în cumpărare de bunuri în scopul revânzării se regăsesc, la punctul 21 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (valabilă până la 31.12.2015).

Totodată reținem că, organele de control au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

*„Art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]*

*Art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal [...]*

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]*”.

Așadar, deoarece contestatarul nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art.73 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, persoana fizică contestatară nu prezintă la dosarul cauzei documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât persoana fizică ....., este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este una naturală și de o implacabilă logică juridică, aceea că sarcina probei revine petentului.

Ținând seama de considerentele prezentate mai sus, de actele și documentele existente la dosarul contestației, de legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și de faptul că argumentele prezentate de persoana fizică contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat stabilirea în sarcina persoanei fizice ..... a obligațiilor fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit în sumă de ..... lei (..... lei/.....+ .....lei/.....), în baza prevederilor art.41, art.46 și art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe venit** suplimentar în sumă de ..... lei.

**2) Referitor la contribuțiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă de ..... lei ( .....lei aferent anului .....+ .....lei aferent anului .....).**

**În fapt**, aferent venitului net total stabilit suplimentar în anii .....-.....în suma de .....(.....lei aferentă anului .....+ ..... lei aferentă anului .....), organele de inspecție fiscală au calculat o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată suplimentar în suma de ..... lei ( ..... lei x 5,5%).

**În drept**, aferent perioadei .....- .....sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Pentru perioada ..... - ....., având în vedere statutul persoanelor fizice autorizate reglementat de prevederile O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, se datorează contribuția pentru asigurări sociale de sănătate în baza dispozițiilor art. 257 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 257 - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții banesti lunare pentru asigurările de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).*

*(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:[...]*

*b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;[...]*

- Începând cu luna iulie 2012, la prevederile legale din Legea privind reforma în domeniul sănătății au fost adăugate completările aduse de legiuitor la Codul fiscal prin art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit.c) și art. 296<sup>22</sup> alin.(2):

*“art. 296<sup>21</sup> - (1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:[...]*

*c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;*

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

Potrivit acestor prevederi legale, rezultă că persoanele care desfășoară activități independente datorează o contribuție pentru asigurările sociale de sănătate în cotă de 5,5% aplicată la o bază determinată ca diferență între totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri.

Prin contestație contribuabilul nu aduce argumente și nu a depus documente justificative din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, față de cea constatată de organele de inspecție

fiscală prin decizia de impunere atacata, și nici nu contestă modul de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

Astfel, pentru venitul net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de ..... lei (..... lei/.....+ ..... lei/.....), contribuabilul datorează o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de ..... lei (..... lei x 5,5%).

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, actele normative aplicabile în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de contestatar nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se constată că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatorului contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară contestată în sumă de ..... lei, **drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru această sumă.**

**3) Referitor la obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ..... lei, reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar (..... lei), contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de (..... lei) și contribuție de asigurări sociale (..... lei).**

**Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P Ploiesti prin Serviciul Solutionare Contestații poate proceda la analiza pe fond a cauzei, în condițiile în care contribuabilul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere, și nu depune nici un document în susținerea propriei cauze.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatorului obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ..... lei reprezentând: impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de ..... lei, contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de ..... lei și contribuție de asigurări sociale ..... lei.

Prin contestația formulată contribuabilul contestă în totalitate Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... dar nu motivează suma totală de ..... lei, reprezentând: impozit pe venit stabilit suplimentar ( ..... lei/.....+.....lei /.....+..... lei/.....), contribuție de asigurări sociale de sănătate (236 lei/2014 + 88 lei/2015+945 lei/2016) și contribuție de asigurări sociale (6.371 lei/2016 + 1.805 lei/2017).

**În drept**, speței îi sunt incidente prevederile art.269 alin.(1) și art.280 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„ Art. 269 - Forma și conținutul contestației**

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

[...] c) *motivele de fapt și de drept;*[...]

**Art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

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

De asemenea, pct.2.5 și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, precizează:

*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

**11.1 Contestația poate fi respinsă ca:**

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; [...].”*

Din dispozițiile legale mai sus invocate, se reține că prin contestație contestatorul are obligația să menționeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își

întemeiază contestația, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestațoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține faptul că, în ceea ce privește suma totală de ..... lei, din care: impozit pe venit stabilit suplimentar (..... lei), contribuție de asigurări sociale de sănătate (..... lei) și contribuție de asigurări sociale (..... lei), contestatorul nu a înțeles să-și motiveze în nici un fel contestația, pentru această sumă.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Ploiesti nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“ Art. 269\*) - Forma și conținutul contestației**

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

c) *motivele de fapt și de drept;[...]*” , drept pentru care **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma totală de..... lei, din care: impozit pe venit stabilit suplimentar (..... lei), contribuție de asigurări sociale de sănătate (..... lei) și contribuție de asigurări sociale (..... lei).

Pentru considerentele arăte în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de ..... din municipiul ....., județul ....., împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. ...., pentru suma de .....lei reprezentând:

- impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă ..... lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă ..... lei.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de ..... din municipiul ....., județul ....., împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. ...., pentru suma totală de ..... lei, reprezentând:

- impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă ..... lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă ..... lei;
- contribuție de asigurări sociale în sumă ..... lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..... în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**