

**D E C I Z I A nr.3753 din 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**domnul X,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr.TMR\_DGR .../26.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.HDG\_AIF .../20.03.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestației formulate de **domnul X**, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., județul Hunedoara, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG\_REG .../08.03.2018, respectiv nr.HDG\_AIF .../09.03.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR\_DGR .../26.03.2018.

**Domnul X**, formulează contestație împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../31.01.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../31.01.2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../31.01.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... **lei**, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data remiterii deciziei de impunere sub semnătură, respectiv data de 07.02.2018, și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 08.03.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

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

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

**I. Prin contestația formulată, petentul susține că măsurile dispuse prin deciziile de impunere contestate, sunt netemeinice și nelegale, aducând în susținere următoarele motivații:**

Referitor la prescripție și la aspecte de natură procedurală

Învocând prevederile art.110 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petentul susține că organele de inspecție fiscală

au ignorat dispozițiile cu privire la faptul că, dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani.

Ulterior prezentării modului de comunicare al avizelor de inspecție fiscală, data de începere a inspecției fiscale, obiectivele și perioada verificată, perioada desfășurării, respectiv a suspendării inspecției fiscale, petentul consideră că nu au fost respectate dispozițiile art.122 alin.(1) și alin.(2) lit.b), precum și ale art.123 din din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât controlul a început la data de 20.10.2017, și nu a fost înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.

Iar, creanța fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit și contribuția individuală la asigurări sociale de sănătate, ca obligații fiscale suplimentară, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, petentul invocând prevederile art.5 "*Aplicarea unitară a legislației*", art.6 "*Exercitarea dreptului de apreciere*" în sensul că, pe de o parte, organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanta 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, iar pe de altă parte, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă, precum și că organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia, art.7 "*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*" în sensul că organul fiscal este îndreptătit 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, art.55 "*Mijloace de probă*" potrivit căruia, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal poate proceda la solicitarea informațiilor.

Totodată, petenta susține că au fost încălcate și dispozițiile art.13 din același act normativ, în sensul că interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, art.106 "*Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare*" respectiv, organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă, acesta identificând acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, art.113 "*Obiectul inspecției fiscale*" în sensul că, în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la solicitarea de informații de la terți și la stabilirea corectă a bazei de impunere, art.131 respectiv, raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor, art.118 "*Reguli privind inspecția fiscală*" în

sensul că, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare.’

#### Referitor la aspecte de fond

a) Ulterior reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea unei baze impozabile de ... lei pentru obligație fiscală principală - taxa pe valoarea adăugată și o TVA suplimentară în sumă de ... lei, petentul detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

Urmare aprecierilor efectuate de echipa de control, raportate la o simplă analiză a datei de achiziție/vânzare a autoturismului, fără a indica temeiul de drept prin care legiuitorul definește patrimoniul personal, cât și intervalul de timp/perioada minimă și/sau maximă în baza căreia sunt/nu sunt încadrate în categoria unui bun care a fost utilizat în scopuri personale, în baza de impozitare au fost incluse și bunuri proprietate personală, cu toate că s-a explicat faptul că, autovehiculele achiziționate pentru uzul personal, au fost folosite doar o perioadă de timp, iar decizia de vânzare a acestora a fost luată fie urmare a faptului că necesitau reparații ale căror costuri erau prea mari, fie a identificat un nou autoturism cu mai puțini km la bord sau o marcă dorită.

Potrivit dispozițiilor art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una dintre condițiile prevăzute la lit.a)-d) nu este îndeplinită.

Cu toate că pentru autoutilitara Mercedes 312, s-a arătat că a fost achiziționată pentru a fi utilizată în scopuri personale, echipa de inspecție fiscală a apreciat că fiind achiziționată la data de 01.10.2011 și înstrăinată la data de 09.10.2011, nu putea fi utilizată în scop personal.

Autovehiculul a fost cumpărat și transportat în România în luna martie 2011, contractul de cumpărare l-a semnat la data de 01.10.2011, întrucât doar atunci i-a fost înmănat talonul de Germania.

Potentul invocă în susținere, pe de o parte, adresa emisă de Registrul Auto Român București sub nr.../21.11.2017, unde la poziția 5, se regăsește că la data de 18.04.2011, respectiv 26.04.2011, a prezentat autoutilitara la RAR Deva, în vederea identificării și omologării, solicitând totodată expertizarea și stabilirea deprecierii acesteia, precum și că, la data de 10.10.2011, a solicitat eliberarea Certificatului de autenticitate de către RAR, iar pe de altă parte, în situația în care s-ar fi solicitat informații de la Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere și Inmatriculare a Vehiculelor Hunedoara, s-ar fi constatat că pentru acest autovehicul a beneficiat de numere provizorii.

Ca urmare, petentul susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să constate că acest venit trebuia încadrat ca venit din înstrăinarea unui bun din patrimoniul personal și pe cale de consecință să constate că așa zisa cifră de afaceri obținută în anul 2011 ar fi de ... lei și nu de ... lei cât s-a înscris în RIF, situație în care nu ar mai fi putut stabili obligația suplimentară cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, neexistând obligația de a se înregistra în scopuri de TVA.

Contractul de vânzare-cumpărare a autovehiculului marca Daihatsu, tipul Terios, încheiat la data de 19.09.2011, nu este semnat de către el, iar prețul ce l-a obținut din vânzare a fost de ... euro și nu de ... euro cât este înscris în contract.

Conform pct.(3) alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, rezultă cu claritate faptul că persoana fizică nu realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obține venituri din vânzarea alte bunurilor utilizate în scop personal.

De asemenea, petentul consideră că pentru persoanele impozabile revândătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut de art.152<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Totodată, arată într-o speță asemănătoare s-a pronunțat Tribunalul Botoșani care a emis sentința nr.471/15.04.2015 prin care a anulat în parte sau integral deciziile de impunere emise în baza raportului de inspecție fiscală.

Prin Decizia nr.3733/23.11.2015, Curtea de Apel Suceava, a reținut că: "În consecință, cum organul fiscal a aplicat reclamantului regimul normal de taxare, deși în lipsa unei manifestări exprese de voință în sens contrar din partea acestuia, regimul aplicabil era cel prevăzut de art.152<sup>2</sup> alin.2 Cod fiscal, Curtea reține că decizia contestată este nelegală. Această soluție este în acord cu prevederile art.311-316 din Directiva 2006/112 a Comisiei Europene, a căror dispoziții au fost de fapt transpuse în legislația românească prin dispozițiile Codului fiscal."

Ca urmare, chiar dacă nu s-a ținut cont de bunurile înstrăinate din patrimoniul propriu, baza de impozitare aferentă anului 2011 nu este în sumă de ... lei, cât s-a consemnat în raportul de inspecție fiscală parțială, întrucât prin aplicarea dispozițiilor art.152<sup>2</sup>, cifra de afaceri anuală realizată în anul 2011, este inferioară plafonului reglementat de prevederile art.152 din Codul fiscal.

Având în vedere argumentele și motivațiile juridice anterior prezentate, petentul susține că în mod netemeinic și nelegal, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA, întrucât costatările din Raportul de inspecția fiscală parțială, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, costatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Deosebit de aceasta, petentul susține că și în situația în care ar fi fost obligat să se înregistreze ca plătitor de TVA, întrucât a depășit plafonul minim de scutire, în aplicarea corectă a reglementărilor fiscale, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să nu stabilească bază impozabilă pentru obligația fiscală principală taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2015, întrucât ar fi optat pentru anularea înregistrării în scopuri de TVA, plafonul de scutire fiind modificat la 65.000 euro (220.000 lei).

b) Cu privire la impozitul pe venit, petentul susține că în mod netemeinic și nelegal, organele de control au concluzionat în sensul în care ar fi realizat

venituri din activități independente cu caracter comercial, întrucât așa cum a arătat, o parte din bunuri au fost achiziționate pentru uz personal, iar veniturile obținute din vânzarea acestora sunt venituri din înstrăinare de bunuri din patrimoniul personal și nu din activități independente.

În continuare, arată că pentru aceleași argumente și motivații juridice prezentate la capătul referitor la TVA din contestație, în situația în care organele de inspecție fiscală ar fi procedat la stabilirea corectă a bazei de impozitare, ar fi constatat că valoarea achizițiilor efectuate în scopul comercializării, în anul 2011, este de ... lei iar eventualele venituri impozabile în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală stabilesc baza de impozitare, luând în calcul doar valoare de achiziție a bunurilor și veniturile obținute din vânzarea autoturismelor, fără a solicita informații cu privire la taxa de primă înmatriculare/de poluare/de mediu, impozitele pentru mijloacele de transport și taxele de înmatriculare achitate.

Chiar și în lipsa documentelor primare ce atestă cheltuielile efectuate cu achiziționarea/vânzarea autovehiculelor, ce nu au putut fi prezentate organelor de inspecție fiscală, potrivit dispozițiilor art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cheltuielile, la fel ca veniturile pot fi estimate.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală nu au stabilit corect impozitul pe venit, întrucât constatările din Raportul de inspecția fiscală parțială nu se întemeiază pe situația de fapt reală, constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

c) Referitor la contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate, petentul susține că pentru aceleași argumente și motivații juridice prezentate mai sus, baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de ... lei nu este determinată corect și pe cale de consecință nici contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate.

Pentru impozitul pe venit datorat în anul 2015, organele de inspecție fiscală au constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei - pag.7 din Decizia de impunere, iar la pag.8 din aceeași decizie, stabilesc o bază impozabilă pentru CASS în sumă de ... lei și o contribuție datorată de ... lei.

Concluzionând, petentul susține că nu datorează nici eventualele obligații fiscale accesorii calculate pentru obligațiile fiscale principale stabilite prin deciziile de impunere contestate.

**II. A) Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../31.01.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../31.01.2018 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:**

În perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, persoana fizică X a efectuat un număr de 26 de tranzacții cu autoturisme. Organele de inspecție fiscală au reținut că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în

scopuri comerciale, acesta obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice.

Astfel, persoana fizică X a înregistrat o cifră de afaceri, la data de **31.12.2011**, în sumă de ... lei, depășind plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta având obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului și începând cu data de **01.02.2012** să se comporte ca o persoană impozabilă din acest punct de vedere, conform art.152. alin.(6) din același act normativ.

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

Aferent tranzacțiilor în sumă totală de ... lei efectuate de persoana fizică X în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA de colectată în sumă de ... lei, aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548% ( $100 \times 24/124$ ), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală au solicitat persoanei impozabile să prezinte documente suplimentare din care rezultă achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, în vederea acordării dreptului de deducere.

Organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere pentru TVA în valoare de 924 lei.

Concluzionând, pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

**B) Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../31.01.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../31.01.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, au consemnat următoarele:**

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

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

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

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

Pentru perioada verificată 01.01.2011 - 31.12.2015, în conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, domnul X, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru veniturile nete realizate din desfășurarea unei activități economice nedeclarate.

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

*Pentru anul fiscal 2011*

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

*Pentru anul fiscal 2012*

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

*Pentru anul fiscal 2013*

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

*Pentru anul fiscal 2015*

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

Referitor la modul de determinare a impozitului pe venit

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

*La nivelul anului 2011*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 6 autoturisme și a vândut 8 autoturisme (din care 2 autoturisme achiziționate în anul 2010) către diverse persoane.

În anul 2011, domnul X, a realizat venituri brute în sumă de ... lei. În urma verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de ... lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei și care, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate, taxe de poluare și taxe RAR.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil în sumă de ... lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

*La nivelul anului 2012*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 4 autoturisme și a vândut 4 autoturisme către diverse persoane.

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

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil în sumă de ... lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

*La nivelul anului 2013*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 2 autoturisme și a vândut 2 autoturisme către diverse persoane.

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

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil în sumă de ... lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

*La nivelul anului 2014*

Contribuabilul a achiziționat un număr de 10 autoturisme și a vândut 9 autoturisme către diverse persoane.

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

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

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

*La nivelul anului 2015*



Contribuabilul a achiziționat un număr de 4 autoturisme și a vândut 5 autoturisme către diverse persoane.

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

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

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

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2014, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul net al anului 2015 în sumă de ... lei cu pierderea fiscală a anului 2014 și au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de ... lei**

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

#### **Sub aspect procedural**

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

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată, aferente creanțelor fiscale născute în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, 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 aferentă taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, 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 20.10.2017, anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală.

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

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

**Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând taxa pe valoarea**

**adăugată se constată că aceasta este în strânsă 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.

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 decembrie 2011, persoana fizică X a depășit plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro;
- începând cu data de 01.02.2012 acesta trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată;

- aferent tranzacțiilor efectuate de persoana fizică X în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, 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 01.02.2012 - 31.12.2015, petentul nu a depus deconturile de TVA;
- perioada fiscală fiind trimestrul calendaristic, persoana fizică 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 25.04.2012, 25.07.2012, 25.10.2012, 25.01.2013, (...), 25.04.2016;
- 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 01.02.2012 - 31.12.2012**, respectiv trimestrul I, II, III și IV 2012, 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 **01.01.2013**.

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 nr.HDG-AIF .../31.01.2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **20.10.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registru unic de control, iar Decizia de impunere nr.HDG-AIF ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **31.01.2018**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, aferente acestei perioade nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Pe cale de consecință, analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată, se constată că **TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, este aferentă perioadei 01.02.2012 - 31.12.2015, perioadă care respectă dispozițiile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură**

**fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul în care s-a născut creanța fiscală, în sensul că obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată este calculată în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, conform celor mai sus descrise, astfel că, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

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

**Art.83** “(1) *Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația de impunere se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/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 nu a depus Declarația privind veniturile realizate din România, cod 200;
- persoana fizică X avea obligația să depună declarația până la data de 25.05.2012;
- în 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 nr.HDG-AIF .../31.01.2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **20.10.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registrul unic de control, iar Decizia de impunere nr.HDG-AIF ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **31.01.2018**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, aferente acestei perioade nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

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

În ceea ce privește transferarea competenței de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, prin art.V din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au fost stabilite următoarele:

*“Art.V. – (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap.II și III din titlul 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 stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, se reține că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente perioadei 01.01.2011 - 31.12.2015, nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

***Referitor la modul de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv modul de emiterie a avizului de inspecție fiscală.***

Prin contestația formulată, petentul susține că nu au fost respectate dispozițiile art.122 alin.(1) și alin.(2) lit.b), precum și ale art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, întrucât controlul a început la data de 20.10.2017 și nu a fost înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor art.122 și art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.122 “Avizul de inspecție fiscală**

(1) *Înainte desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.*

(2) *Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel: (...)*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.”*

**Art.123 “Începerea inspecției fiscale**

(1) *În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la art.122 alin.(2), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.*

(2) ***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. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură.***

(3) ***Dacă inspecția fiscală nu poate începe în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prevăzută în aviz, contribuabilul/plătitorul este înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.***

În data de 04.09.2017 a fost emis Avizul de inspecție fiscală, prin care i s-a comunicat contribuabilului că acțiunea de inspecție fiscală a fost programată pentru a începe în data de 25.09.2017, având ca obiect verificarea privind impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru anii fiscali 2011 - 2015, confirmat de către contribuabil în data de 14.09.2017.

Prin adresa nr.../03.10.2017, echipa de inspecție fiscală a transmis cu poșta română o reprogramare a datei de începere a inspecției fiscale pentru data de 12.10.2017. Întrucât adresa de reprogramare a fost returnată cu mențiunea “avizat lipsă domiciliu”, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la adresa sediului social al contribuabilului în data de 13.10.2017 și au lăsat în cutia poștală o invitație prin care au solicitat prezența la sediul A.J.F.P. Hunedoara în data de 23.10.2017. Între timp, domnul X a luat legătura telefonic cu echipa de inspecție fiscală, urmând ca ulterior să colaboreze prin e-mail.

Ordinul de serviciu cu nr..., a fost emis în data de 10.10.2017.



Acțiunea de inspecție fiscală a început la data de 20.10.2017, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registru unic de control, proces-verbal transmis petentului prin mijloacele electronice de transmitere la distanță (e-mail) în data de 20.10.2017.

Ulterior, pe parcursul derulării inspecției fiscale, constatându-se faptul că în cursul anului 2011, acesta a realizat venituri cumulate superioare plafonului minim de scutire a TVA, prin adresa nr.../31.10.2017, i s-a comunicat avizul de inspecție fiscală prin care contribuabilul a fost informat asupra extinderii verificării obligațiilor fiscale supuse inspecției fiscale parțiale, respectiv că începând cu data de 03.11.2017, va face obiectul verificării și a taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.12.2011 - 31.12.2015.

Inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 21.11.2017, ca urmare a cererii contribuabilului și a fost reluată începând cu data de 12.12.2017.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada: 20.10.2017 - 20.11.2017 și 12.12.2017 - 23.01.2018.

În consecință, față de cele arătate, mențiunile petentului cu privire la aspectele procedurale invocate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, cu atât mai mult cu cât acestea nu au implicații asupra obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.

***În ceea ce privește argumentul contestatorului potrivit căruia raportul de inspecție fiscală nu cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor,*** potrivit aspectelor consemnate la discuția finală cu contribuabilul din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.HDG-AIF .../31.01.2018 respectiv, concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, se reține faptul că, organele autorității fiscale au constatat că argumentele prezentate nu conduc la modificarea celor constatate prin raportul de inspecție fiscală, astfel că se prezumă că organele de inspecție fiscală mențin motivele de fapt și de drept menționate în cuprinsul actului de control. Dealtfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală prin actul de control au răspuns punctual la afirmațiile petentului, au prezentat raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale principale pentru perioada supusă controlului.

Faptul că petentul este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că actele de control atacate sunt nemotivate. Motivarea acestora a presupus existența unor constatări detaliate la fiecare categorie de obligație fiscală principală.

Ca urmare, nu se rețin nici argumentele conform cărora nu au fost respectate prevederile *art.5* potrivit cărora organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, sarcina sa fiind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, *art.6* exercitarea dreptului de apreciere, *art.7* care reglementează rolul activ al organelor fiscale de a

examina, din oficiu, starea de fapt, de a obține și utiliza toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, *art.13* în sensul că interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, *art.55* potrivit căruia, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal poate proceda la solicitarea informațiilor, *art.113* “*Obiectul inspecției fiscale*” în sensul că, în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la solicitarea de informații de la terți și la stabilirea corectă a bazei de impunere, *art.118* care prevede că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.HDG-AIF .../31.01.2018, în vederea determinării stării de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere documentele de achiziție, respectiv de vânzare, și care, așa cum s-a arătat, nu au fost puse la dispoziție de contribuabil, căruia i s-a adus la cunoștință în ce va consta verificarea, precum și de posibilitatea prezentării tuturor documentelor relevante în stabilirea stării de fapt fiscale.

Organele de inspecție fiscală au reținut că domnul X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme în vederea revânzării, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii, **fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale**, precum și faptul că veniturile obținute din tranzacționarea de autoturisme au depășit plafonul de scutire de TVA, iar conform prevederilor legale avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA.

În conformitate cu prevederile **art.72** “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

Iar, la **art.73** “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” alin.(1) din același act normativ:

*“(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. (...).”*

Starea de fapt reală pentru perioada verificată a petentului X a fost stabilită de către organele fiscale luând în calcul documentele deținute. Din anexele nr.2.1, 2.2, 2.3, 2.4 și 2.5 la raportul de inspecție fiscală rezultă faptul că la stabilirea bazei impozabile, organele de inspecție fiscală au luat în calculul cheltuielile, conform documentelor deținute și diverse taxe achitate de contestatar (taxe de timbru, de poluare, cheltuieli piese de schimb, taxe, etc.).

Totodată, așa cum se reține în actul de control, întrucât în timpul inspecției fiscale, petentul a prezentat documente suplimentare din care rezultă achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei.

Față de toate aceste considerente, se reține că motivele de critică din contestația formulată nu sunt întemeiate, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

### **Asupra fondului cauzei**

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara cu adresa nr.HDG\_AIF .../29.03.2018, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de ... lei, ca decurgând din faptele domnului X de a ascunde baza impozabilă, atât din punct de vedere al TVA, cât și din punct de vedere al impozitului pe venit și CASS.

Examinând conținutul sesizării penale, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ca lege specială, se constată că în cauză mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare au fost administrate în condițiile legii de către inspecție fiscală, neexistând suspiciuni sau incertitudini asupra efectuării operațiunilor de comerț cu autovehiculele realizate de X, motiv pentru care, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

**A. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../31.01.2018 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 persoana fizică X, datorează TVA aferentă vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, conform prevederilor legale.**

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

Astfel, persoana fizică contestatară a desfășurat activitate economică constând în cumpărarea și livrarea de autoturisme, realizând o cifră de afaceri la data de **31.12.2011** în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, iar

conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului, respectiv de la data de **01.02.2012**.

Prin urmare, aferent veniturilor în sumă totală de ... lei obținute de către persoana fizică X din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, 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% ( $100 \times 24/124$ ), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2012 - 31.12.2015.

Întrucât în timpul inspecției fiscale, petentul a prezentat documente suplimentare din care rezultă achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, organele de inspecție fiscală au acordat **drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei**.

Ca urmare, pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA dacă cel puțin una din condițiile

prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(2) În aplicarea prevederilor alin.(1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când*

*obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.*

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

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

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

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

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

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

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

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

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada efectuării operațiunilor, care la alin.(1) și alin.(6) stipulează:

*“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2015, persoana fizică X, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, la data de 31.12.2011 realizând o cifră de afaceri de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei.



Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA potrivit legii în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.02.2012.

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

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

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

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

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

*48. Astfel, s-ar părea că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiectiv determinarea bazei de impozitare celei mai apropiate de contravaloarea efectiv încasată de persoana impozabilă în cazurile în care nu este posibil să se obțină date obiective referitoare la*

datele operațiilor impozabile, la destinatarii acestora, precum și la veniturile impozabile ale persoanei impozabile din cauza comportamentului fraudulos al acesteia și în special din cauza neîndeplinirii de către aceasta a obligației de a ține o contabilitate adecvată, care să permită instituțiilor naționale competente să restabilească situația în funcție de informațiile de care dispun, ținând seama de toate circumstanțele individuale.

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

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în **lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată.** Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudea.”

**În ceea ce privește susținerea petentului privitoare la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, învederăm următoarele:**

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

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

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

De asemenea, o activitate economică poate fi desfășurată doar în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind

desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.

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

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

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

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

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

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

***Referitor la afirmația potrivit căreia, dacă ar fi în situația de a fi obligat să se înregistreze ca plătitor de TVA***, întrucât a depășit plafonul minim de scutire, în aplicarea corectă a reglementărilor fiscale, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să nu stabilească bază impozabilă pentru obligația fiscală principală taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2015, întrucât ar fi optat pentru anularea înregistrării în scopuri de TVA, plafonul de scutire fiind modificat la 65.000 euro (220.000 lei), învederăm faptul că, prevederile legale astfel cum au fost ele modificate, se aplică doar în cazul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA care în cursul anului calendaristic precedent nu depășesc

plafonul de acutire, ori, petentul nu a fost înregistrat niciodată în scopuri de TVA pentru a beneficia de toate drepturile ce decurg din calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

***Cu privire la invocarea Sentinței nr.471/15.04.2015 a Tribunalului Botoșani și Deciziei nr.3733/23.11.2015 a Curții de Apel Suceava***, se reține că în speța de față supusă soluționării, petentul nu se află în situația în care organele de inspecție fiscală au constatat depășirea plafonului minim de 10.000 euro aferent achizițiilor intracomunitare.

Se reține că într-o speță identică cu cea a contestatarului, prin Sentința penală nr.52/12.03.2013 dată de Tribunalul Botoșani, instanța a reținut vinovăția inculpatului, fapta sa întrunind elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prin ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile, în formă continuă.

***În ceea ce privește susținerea petentului potrivit căreia în baza de impozitare au fost incluse și bunuri proprietate personală***, se arată următoarele:

Potentul susține că autovehiculele achiziționate pentru uzul personal, au fost folosite doar o perioadă de timp, iar decizia de vânzare a acestora a fost luată fie urmare a faptului că necesitau reparații ale căror costuri erau prea mari, fie a identificat un nou autoturism cu mai puțini km la bord sau o marcă dorită.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.HDG-AIF 11/31.01.2018, referitor la cele 5 autovehicule menționate de către petent, organele de inspecție fiscală au arătat următoarele:

- Autoutilitara Mercedes 312, conform documentelor deținute a fost achiziționată în data de 01.10.2011 și vândută în data de 09.10.2011;
- Nissan D22, conform documentelor deținute a fost achiziționată în data de 20.01.2012 și vândută în data de 31.01.2012;
- Opel Zafira, conform documentelor deținute a fost achiziționată în data de 20.07.2013 și vândută în data de 18.08.2013;
- VW Passat, conform documentelor deținute a fost achiziționată în data de 08.03.2014 și vândută în data de 19.03.2014;
- VW Golf, conform documentelor deținute a fost achiziționată în data de 01.11.2014 și vândută în data de 17.11.2014.

Având în vedere intervalul cuprins între data achiziției și data vânzării, organele de inspecție fiscală au apreciat că acestea nu se încadrează în categoria unui bun care a fost utilizat în scopuri personale, totodată, solicitând pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, documente suplimentare care să certifice achizițiile pentru uzul personal.

Cu privire la autoutilitara Mercedes 312 și care, conform contractului de vânzare-cumpărare a fost achiziționată în data de 01.10.2011 și înstrăinată în data de 09.10.2011, toate etapele parcurse de contestatar cu privire la identificarea și omologarea autoutilitarei, obținerea de numere provizorii sau prezentarea la RAR (ce presupune eliberarea cărții de identitate), reprezintă

etape care trebuie parcurse în cazul desfășurării acestei activități economice, de natură comercială și nu pot fi considerate probe din care să rezulte fără echivoc utilizarea acesteia în scopuri personale.

Se reține faptul că, echipa de inspecție fiscală a ținut cont că autoutilitara Mercedes 312 a fost prezentată la RAR în data de 18.04.2011 și a acordat drept de deducere ca și cheltuieli deductibile pentru suma de 1.230 lei reprezentând taxe RAR achitate de către contribuabil.

Referitor la mențiunea contestatarului potrivit căreia, Contractul de vânzare-cumpărare a autovehiculului marca Daihatsu, tipul Terios, încheiat la data de 19.09.2011, nu era semnat de el, iar prețul obținut din vânzarea acestuia a fost de 2.100 euro și nu de 3.900 cât este înscris în contract, conform Contractului de vânzare-cumpărare, suma înscrisă în contract este 3.900 euro și nu cea menționată de către contribuabil, de altfel, respectivul contract fiind pus la dispoziție de către o instituție publică, respectiv Primăria Municipiului Hunedoara.

Conform principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, reglementate de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**Art.5** *“Aplicarea unitară a legislației*

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”*

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**Art.72** *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

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

**Art. 73** *“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. (...).”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...).”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

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

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

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../31.01.2018 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.HDG-AIF .../31.01.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../31.01.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de ... lei și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X, datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, aferente vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care, a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedeclarate, iar argumentele prezentate și documentele depuse în susținere, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.**

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

Prin Decizia de impunere nr.HDG-AIF .../31.01.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe venitul net anual impozabil în sumă de ... lei** și diferențe de **venit net anual în cuantum de (- ... lei)**, astfel:

- *la nivelul anului 2011*, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe venit aferent în sumă de ... lei.

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

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

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

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

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

- *la nivelul anului 2013*, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe venit aferent în sumă de ... lei.

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

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

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

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

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, atât valoarea veniturilor realizate, cât și valoarea cheltuielilor efectuate, a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată.

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

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

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

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

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2014, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul net al anului 2015 în sumă de ... lei cu pierderea fiscală a anului 2014 și au stabilit o pierdere fiscală în cuantum de ... lei.

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

*Pentru anul fiscal 2011*

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

*Pentru anul fiscal 2012*

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

*Pentru anul fiscal 2013*

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

*Pentru anul fiscal 2015*

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

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

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

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

*a) activități independente;(...)*”

Prin urmare, organul de soluționare reține că persoana fizică X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme, obținând venituri comerciale din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

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

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia, chiar și în lipsa documentelor primare ce atestă cheltuielile efectuate cu achiziționarea/vânzarea autovehiculelor, ce nu au putut fi prezentate organelor de inspecție fiscală, cheltuielile, la fel ca veniturile pot fi estimate, nu are nicio justificare reală în condițiile în care, organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe de obligații fiscale principale prin estimare, respectiv în stabilirea bazei de impunere nu au folosit ca și metodă, estimarea.

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.HDG-AIF .../31.01.2018, în vederea determinării stării de fapt fiscale, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere documentele de achiziție, respectiv de vânzare.

Starea de fapt reală pentru perioada verificată a petentului X a fost stabilită de către organele fiscale luând în calcul documentele deținute. Din anexele nr.2.1, 2.2, 2.3, 2.4 și 2.5 la raportul de inspecție fiscală rezultă faptul că la stabilirea bazei impozabile, organele de inspecție fiscală au luat în calculul cheltuielile, conform documentelor deținute și diverse taxe achitate de contestatar (taxe de timbru, de poluare, cheltuieli piese de schimb, taxe, etc.).

Iar, faptul că organele de inspecție fiscală stabilesc baza de impozitare, fără a solicita informații cu privire la taxa de primă înmatriculare/de poluare/de mediu, impozitele pentru mijloacele de transport și taxele de înmatriculare achitate, așa cum s-a arătat mai sus, întrucât contestatarul

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 contestatarului.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la afirmația petentului potrivit căreia, pentru impozitul pe venit datorat în anul 2015, organele de inspecție fiscală au constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, pentru ca ulterior, prin aceeași decizie să stabilească o bază impozabilă pentru CASS în sumă de ... lei și o contribuție datorată de ... lei, se învederează petentului faptul că, la nivelul anului fiscal 2015, venitul net impozabil determinat de către organele de inspecție fiscală este în valoare de ... lei, care însă, a fost diminuat cu pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți, iar conform prevederilor art.296<sup>25</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: **"(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art.80."**

Așa cum s-a arătat la impozitul pe venit, *la nivelul anului 2015*, organele de inspecție fiscală au determinat un venit anual în sumă de ... lei.

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2014, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul net al anului 2015 în sumă de ... lei cu pierderea fiscală a anului 2014 și au stabilit o pierdere fiscală în cuantum de ... lei.

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

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

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../31.01.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../31.01.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește impozitul pe venit în cuantum de ... lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei.

***Referitor la susținerea petentului potrivit căreia “nu datorăm nici eventualele obligații fiscale accesorii calculate pentru obligațiile fiscale principale stabilite prin deciziile nr./31.01.2018 și nr./31.01.2018”***, se reține faptul că, procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin indicarea de către domnul X a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.

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

**DECIDE:**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către **domnul X**, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../31.01.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../31.01.2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../31.01.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

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

Prezenta decizie se comunică la:

- domnul X
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015.

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

**Director General**