

**DECIZIA nr. 3685 din 2018**  
privind soluționarea contestației depusă de persoana fizică  
**X din Hunedoara,**  
reprezentat prin Cabinet de avocat Y din ...,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. .../...**2018.**

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P Hunedoara – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu adresa nr. HDG\_AIF .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de persoana fizică X, cu domiciliul în ..., având C.N.P. ..., reprezentat prin Cabinet de avocat Y din ..., cu sediul procesual ales în ....

Contestația a fost depusă la registratura A.J.F.P Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. .../...2018 și la A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2018.

Contestația a fost formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe venit pe anul 2011;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2011;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014,

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând **TVA stabilită suplimentar,**

decizii emise de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza **Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018.**

Astfel se reține că exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petentul a atacat în procedura prealabilă **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018.**

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că aspectele

cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin.(1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva dl. X, cu domiciliul în ..., având C.N.P. ... a fost formulată sesizare penală, înregistrată la AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. .../...2018, prejudiciul stabilit pentru care s-a constituit parte civilă este în sumă totală de **... lei**, compus din:

... lei - TVA stabilită suplimentar;

... lei - impozit pe venit pe anul 2011;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit și reținut în sarcina petentului TVA, impozit pe venit și CASS individuală aferente realizării de venituri ca urmare a comercializării mai multor mașini achiziționate în scopul revânzării către diferite persoane fizice, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice.

**În drept**, la art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

*„ART. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat controlul a sesizat organele în drept cu privire la existența săvârșirii unei infracțiuni, în condițiile în care constatarea organelor în drept ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În cauză, faptele care au condus la sesizarea organelor de cercetare penală sunt desfășurarea de operațiuni economice cu caracter de continuitate constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, dl. X realizând venituri impozabile pe care nu le-a declarat organelor fiscale teritoriale, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, fapt ce a dus la ascunderea cu bună știință a sursei impozabile sau taxabile.

Cauza materială unică a acestor acțiuni, este pe de o parte

săvârșirea infracțiunii, prin contestația formulată însuși petentul recunoscându-și culpa, iar, pe de altă parte, legalitatea și corectitudinea stabilirii în procedura administrativă a prejudiciului ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate.

Așadar, faptele pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală raportate la legislația în materie neavând o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia soluționării pe fond a contestației, organele de soluționare vor proceda la antamarea fondului cauzei supuse soluționării.

Contestația a fost semnată și ștampilată de reprezentantul legal al petentului, avocatul Y din ..., la dosarul contestației fiind depusă, în original, împuternicirea avocațială cu seria .../...2018 din ...2018, în conformitate cu art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Deciziile nr. .../...2018 și nr. .../...2018, au fost comunicate petentului în data de ...2018, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de petent a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../...2018.

Având în vedere cele arătate, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestațiilor formulate de persoana fizică X din Hunedoara.

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 și a Deciziei de impunere nr..../...2018, emise de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, persoana fizică X din Hunedoara, reprezentată prin avocat Y din ..., susține următoarele:**

În susținerea contestației, petentul arată că, actele administrativ fiscale sunt lovite de nulitate absolută fiind încheiate cu încălcarea normelor privind competența, având în vedere că, atât exercitarea inspecției fiscale cu privire la impozitul pe venit asupra persoanelor fizice indiferent de forma de organizare pe întreg teritoriul țării, cât și competența specială pentru exercitarea verificării situației fiscale personale și a activității preliminare acesteia, sunt de competența Direcției de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul ANAF, conform ordinelor ANAF nr. 3696/2015 și ANAF nr. 3695/2015.

Legiuitorul reglementează în mod expres că atunci când o persoană realizează venituri, indiferent de forma sa de organizare, care nu s-a

declarat și înregistrat nici persoană fizică autorizată și nici în alt mod care să o includă în altă categorie de contribuabili, organul special de inspecție fiscală este abilitat să verifice și eventual să stabilească în sarcina contribuabililor persoane fizice doar impozit pe venit, nicidecum CAS, CASS și TVA.

Petentul arată că, doar organul fiscal special de inspecție fiscală indicat expres de lege, poate verifica veniturile unei persoane fizice și dacă se dovedește că veniturile obținute intră în categoria veniturilor impozabile, organul fiscal îi poate stabili în sarcina impozit pe venit de 16% în calitatea sa de simplă persoană fizică, fără a fi reîncadrată în categoria persoanelor fizice autorizate sau în altă formă de organizare.

Petentul consideră total eronat raționamentul organelor de inspecție fiscală întrucât bunurile comune au fost calificate bunuri doar în proprietatea sa, i-a fost schimbată forma de organizare în persoană fizică autorizată, veniturile neimpozabile au fost schimbate în venituri impozabile și s-au stabilit în sarcina sa impozit pe venit, CAS, CASS și TVA.

Astfel, cele reținute în Raportul de inspecție fiscală sunt discriminatorii și nelegale, bazate pe o interpretare eronată și nepermisă a legii, pe analogii nepermise și pe aplicarea normelor proprii unei categorii de contribuabili la altă categorie de contribuabili pentru care există reglementări exprese, cu înfrângerea nu doar a normelor de drept material fiscal, dar și cu înfrângerea unor principii generale obligatorii de drept civil.

Actele administrative fiscale sunt nelegale și din perspectiva principiului securității juridice explicat de CEDO în cauza Serkov c. Ucraina (2011), organele fiscale stabilind obligații fiscale retroactiv.

Petentul ca și contribuabil cu bună-credință apreciază că, întrucât era vorba de înstrăinare de bunuri mobile din patromoniul personal, nu a dezvoltat nicidecum o afacere, nu a obținut venituri impozabile din activități independente, ceea ce exclude aplicarea T.V.A., care este un impozit pe cifra de afaceri. Buna-credință reiese și din faptul că legislația fiscală nu reglementa procedura de declarare a persoanelor fizice ca plătitoare de T.V.A., iar până la nivelul anului 2017, statul nu și-a definit clar și previzibil exigențele pentru a putea solicita particularilor un anumit tip de comportament fiscal. Petentul învederează că, în baza principiului securității juridice și al principiului european al încrederii legitime, nu a dezvoltat o afacere din înstrăinarea bunurilor mobile din patrimoniul personal.

Nelegalitatea actelor rezidă și din faptul că, pentru tranzacțiile cu bunuri mobile deținute în coproprietate cu soția sa, organele de inspecție fiscală au emis deciziile de impunere doar pentru petent, realizând o deplasare a obligației fiscale din sarcina unui subiect de drept în sarcina altui subiect de drept. Considerarea familiei formată din două persoane distincte ca un singur subiect de drept fiscal, prin analogie cu asocierea în participațiune sau alte asemenea este nelegală întrucât fiecare persoană fizică reprezintă un subiect distinct de drept fiscal, nu și familia ca entitate socială.

Ca atare, obligațiile fiscale ar fi trebuit analizate și stabilite distinct și nu se putea stabili întreaga sarcina fiscală doar în sarcina unuia dintre soți, ales aleatoriu dintre cei doi.

Întrucât pentru tranzacțiile realizate a fost stabilit impozit pe venit din activități independente, statul și-a însușit o parte din dreptul de proprietate al persoanei, doar prin faptul ca valoarea bunului nu mai este una solidă, ci s-a transformat în lichidități, neimpozitând venitul, petentul solicitând constatarea faptului ca o astfel de interpretare a organelor fiscale încalcă prevederile art.44 și art.16 din Constituția României.

De asemenea, petentul solicită să se constate că legiuitorul codului evită să pronunțe sintagma “impozit pe transferul dreptului de proprietate”, intitulând capitolul “venituri din transferul dreptului de proprietate”, deși statul nu a urmărit să impoziteze sporul de valoare adus patrimoniului unei persoane, ci chiar să-și însușească o cota-parte din patrimoniu.

Întregul concept care stă la baza reglementării obligației contribuabilului de a plăti impozite și taxe rezidă în faptul că este dator să contribuie la bugetul statului cu o anumită cotă din ceea ce dobândește în plus patrimoniul său într-o perioadă de timp dată, nicăieri neregăsindu-se vreo situație în care, deși contribuabilul a sărăcit, ar trebui să cedeze statului o cota-parte din “ceea ce a sărăcit”.

Este profund nelegal modul în care legiuitorul a înțeles să reglementeze obligația contribuabilului de a plăti TVA la “valoarea patrimoniului” lor transformată în bani la lichidarea proprietății, sens în care dezvoltă un întreg raționament bazat pe dreptul civil și doctrina juridică referitoare la bunuri, patrimoniu, regimul juridic al proprietății și al subrogației reale în dreptul românesc. Acest raționament ar demonstra, în opinia petentului, că prețul obținut de proprietar în urma exercitării unuia din prerogativele esențiale ale dreptului de proprietate, și anume dreptul de dispoziție, doar înlocuiește în patrimoniul proprietarului bunul înstrăinat (prin subrogație reală), iar orice afectare adusă acestuia, inclusiv prin înstrăinare, nu se poate face decât în condițiile prevăzute de art. 44 din Constituția României - expropriere, naționalizare, confiscare.

Într-o decizie recentă a Curții de Apel București s-a reținut că un număr de 10 operațiuni de vânzare nu intră în sfera de aplicare a TVA întrucât prin “exploatare” se înțelege doar administrarea unui bun, o operațiune succesivă, iar nu vânzarea acestuia, care este o operațiune cu executare *uno actu* (instantanee), concluzia desprinzându-se din forma art.127 alin.(2) din Codul fiscal în vigoare pe perioada respectivă, iar art.12 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE a fost transpus în Codul fiscal doar începând cu data de 1 ianuarie 2010. Astfel, aceeași interpretare dovedită deja nelegală în cazul imobilelor, este aplicată în cazul bunurilor mobile.

Potentul arată că, veniturile obținute urmare tranzacțiilor de vânzare cumpărare pentru autovehicule folosite, nu sunt venituri impozabile, având în vedere că, parte din bunurile tranzacționate au fost în patrimoniul personal.

Astfel, achiziția intracomunitară de bunuri este o operațiune

impozabilă în privința TVA prin prisma dispozițiilor art.126 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal. Dar, așa cum se observă din anexele de la Raportul de inspecție fiscală, achizițiile efectuate de petent provin de la diverse persoane fizice care nu au calitatea de persoane impozabile în statul lor, iar cumpărarea s-a făcut pe bază de contract de vânzare cumpărare și nu de factură. Prin prisma acestor particularități, achizițiile efectuate nu sunt operațiuni impozabile.

În privința impozitului pe venit s-a menționat că, în baza contractelor identificate prin vânzarea ulterioară a autoturismelor achiziționate, inspecția fiscală a stabilit ca, pentru anii 2012 - 2013 și 2015 petentul am înregistrat pierdere fiscală datorată în special influenței TVA-ului colectat asupra pretului de vânzare. Drept urmare nu au existat consecințe fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit.

Apreciez că este nelegală procedura de stabilire a venitului impozabil întrucât s-a cuprins doar costul de achiziție al acestora cu ignorarea totală a celorlalte costuri deductibile. Petentul recunoaște faptul că nu a păstrat documentele primare ale cheltuielilor însă, acestea, la fel ca și veniturile pot fi estimate, ceea ce inspectorii fiscali nu au făcut, deși le-a învederat că pentru aducerea unui autoturism în țară, a făcut cheltuieli constând în: deplasare până în Germania, cazare pe durata a 3 nopți, numere de înmatriculare provizorii din Germania, carburant, taxă de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto.

Așa cum rezultă din actele administrativ fiscale contestate, perioada verificată de către organele de inspecție fiscală este 01.01.2011 - 31.12.2015 pentru impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate (CASS) și perioada 01.10.2011 - 31.12.2016 pentru taxa pe valoarea adăugată (TVA).

În ce privește TVA-ul, inspectorii fiscali au "constatat" că, în cursul lunii martie 2011, petentul a realizat venituri totale în sumă de ... lei, depășind plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei.

Totodată, se constată că, data de la care petentul trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.05.2011, arătându-se în continuare că, pentru perioada mai - septembrie 2011, nu a fost stabilit TVA având în vedere prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații aferente anului 2011, în conformitate cu prevederile art.347 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 și art.91 din OG nr. 92/2003.

Potentul înțelege să invoce prescripția dreptului organului fiscal de a mai stabili orice fel de obligații aferente anului 2011 în întregime, întrucât, termenul de prescripție curge de la data de la care se naște obligația, care, pe codul fiscal vechi era de 30 de zile. De asemenea, arată că, inspectorii fiscali nici măcar nu aveau dreptul să verifice din punct de vedere fiscal anul 2011 fiind prescris, cu atâta mai mult cu cât să-i stabilească vreo



obligație de plată pentru acest an.

Ori, după cum se poate observa din înscrisuri, mai exact Anexa 2 și 3 singura lună când petentul a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA a fost luna martie 2011, care este prescrist.

Potentul arată că, plafonul minim de scutire a TVA în anul 2012 a fost majorat la 220 000 lei, începând cu data de 1 iulie, plafon pe care petentul nu l-a depășit, motiv pentru care, consideră că nu i se putea stabili TVA.

Nici pe anii următori nu i se putea stabili TVA întrucât, nedepășind plafonul, organele fiscale, constatând acest aspect, nu-i puteau calcula această obligație de plată.

Cu titlu de exemplu, pentru anul 2014, luna mai, organele fiscale au inclus în Anexa 2 a Raportului de Inspecție Fiscală, două autoturisme între care s-a făcut schimb, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare anexate prezentei (... cu ...)

De asemenea, potrivit Adeverinței nr. .../...2018, eliberată de către Primăria municipiului Hunedoara, un nr. de 7 autoturisme au fost înmatriculate pe numele petentului, pentru care a achitat impozit în sumă de ... lei, trei dintre aceste autoturisme regăsindu-se în anexa 2 ca autoturisme tranzacționate, deși acestea au fost personale.

Potrivit art.152 (7) Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin.(1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art.153, în vedere aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs.

Ori, petentul susține că a aflat abia în cursul anului 2018 de faptul că organele fiscale l-au înregistrat, din oficiu, în scop de TVA. Față de acest aspect, nu a putut să facă o astfel de solicitare până în acest moment.

Potrivit art.152<sup>2</sup> alin.(1) lit.g) din Codul fiscal, persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile, se aplică un regim special, regimul marjei.

Mai exact, se stabilește un regim special de taxare pentru mai multe categorii de bunuri, respectiv regimul marjei profitului; art 152<sup>2</sup> Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități.

În sensul prezentului articol: (...) g) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. Prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;

2. Prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă

revânzătoare.

Acest regim special se aplică de drept și petentului, în condițiile în care a achiziționat doar produse de la persoane neimpozabile, textul art. 152<sup>2</sup> alin.(2) fiind imperativ în acest sens: “(2) Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second - hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autori sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:

A) O persoană neimpozabilă;

B) O persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de TVA, conform art.141 alin.(2) lit.g);

C) O întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;

D) O persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special” , singura deogare de la acest regim fiind la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, în conformitate cu art.152 alin.(7) din Codul Fiscal.

În consecință, cum organul de inspecție fiscală a aplicat petentului regimul normal de taxare, deși nu a existat nicio manifestare de voință în acest sens din partea sa, regimul aplicabil era cel prevăzut de art.152<sup>2</sup> alin.(2) Cod Fiscal.

În ce privește stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit, potrivit art.67 din Codul de Procedură Fiscală, în aplicarea dreptului de apreciere prevăzut de art.10 din același act normativ, organul fiscal trebuia să stabilească: “baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă”, baza de impunere care nu poate să ignore realitatea că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli. Ori, ceea ce se pretinde organul fiscal nu este că estimarea cheltuielilor să se facă într-un anume fel, ci că estimare să aibă loc în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor, o estimare neputând avea pretenția de a corespunde perfect realității factice.

Potentul anexează contestației, contractele de vânzare-cumpărare prin care s-a făcut schimbul între autoturismele ...-Benz și BMW 7300 / 18.05.2014, împuternicirea avocațială.

Pentru toate motivele sus menționate, petentul solicită admiterea contestația așa cum a fost formulată.

**II. Prin Deciziile de impunere nr. .../...2018 și nr. .../...2018, emise de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:**



Cu referire la activitatea desfășurată, organele de inspecție fiscală, au constatat că dl. X, în perioada 2011 – 2015, a achiziționat autovehicule, pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, fără a fi autorizat să desfășoare această activitate economică, de natură comercială, obținând din aceste operațiuni, venituri care nu au fost declarate organelor fiscale teritoriale competente.

Astfel acesta a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... de autovehicule, conform documentelor analizate de echipa de inspecție fiscală, cu privire la vânzările / înstrăinările efectuate, centralizate în anexa nr.2, a raportului de inspecție fiscală și care defalcate pe ani se prezintă în felul următor:

- În anul 2011, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2 a raportului de inspecție fiscală;
- În anul 2012, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, a raportului de inspecție fiscală;
- În anul 2013, a încasat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, a raportului de inspecție fiscală;
- În anul 2014, a încasat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, a raportului de inspecție fiscală;
- În anul 2015, a încasat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, a raportului de inspecție fiscală;

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada verificată, respectiv 2011-2015, domnul X a desfășurat activități economice (comerț cu autovehicule) fără a fi autorizat și înregistrat la autoritățile competente (ONRC, organe fiscale, etc.) și fără a îndeplini obligațiile declarative și de plată a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale.

#### **II.1. Cu privire la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei - impozit pe venit pe anul 2011;
  - ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2011;
  - ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014,
- stabilită prin **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

#### **Referitor la suma de ... lei reprezentând 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 prevederile:

- Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, coroborat cu Ordinul nr.617/2007, emis de CNAS.
  - OUG nr.125/2011, pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, ART.V alin.(3).
  - art.296<sup>21</sup> alin. (1) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;
  - art.296<sup>22</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;
  - art.296<sup>25</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- domnul X, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetului Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru veniturile nete realizate din desfășurarea unei activități economice nedeclarate.

**Consecința fiscală**, constă în stabilirea unei contribuții de asigurări de sănătate suplimentară, aferentă **diferențelor suplimentare privind veniturile anuale, constatate de organele de inspecție fiscală**, în sumă de ... lei, după cum urmează:

Pentru anul 2011:

- Venit net anual impozabil..... lei
- **CASS datorată** (... x 5,5%)..... lei

Pentru anul 2014:

- Venit net anual impozabil..... lei
- **CASS datorată** (... x 5,5%)..... lei

Pentru anii 2012, 2013 și 2015, când domnul X a înregistrat pierdere fiscală, nu s-a calculat contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate.

### **Referitor la impozitul pe venit în sumă de ... lei:**

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***

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

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***

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de 1....249 lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

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

#### ***La nivelul anului 2013***

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

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

#### ***La nivelul anului 2014***

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

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul venitului anual impozabil, care este în sumă de ... lei.

Cu toate că în anul 2014 s-a înregistrat venit net, nu a calculat impozit pe venit datorită recuperării parțiale din venitul net al anului 2014 a pierderilor reportate din anii precedenți, la sfârșitul anului 2014, rămânând de recuperat o pierdere fiscală în valoare de ... lei.

#### ***La nivelul anului 2015***

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

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

**II.2.** Cu privire la suma de ... lei reprezentând **TVA suplimentară** stabilită prin **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X, în perioada 2011 – 2015, a efectuat operațiuni economice, cu caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au precizat că veniturile realizate de contribuabil în anul 2011 au fost în valoare de ... lei, depășind în luna martie, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, prin realizarea unor venituri în valoare de ... lei, modul de calcul al cifrei de afaceri fiind redat de organele de inspecție fiscală, în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală parțială.

În conformitate cu prevederile legale prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care dl. X, trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.05.2011.

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la **art. 152 alin.(1) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioadele incidente operațiunilor în cauză.

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 119.000 lei (anul 2011).

Având în vedere contractele de vânzare - cumpărare analizate de către echipa de inspecție fiscală, precum și prevederile legale mai sus enunțate cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor impozabile din punct de vedere TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- În perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... de autovehicule, prezentate de către organele de inspecție fiscală, în anexa nr.2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

- În luna martie 2011, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr.3.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale anterior menționate, data de la care dl. X a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, era 01.05.2011, în consecință,

organele fiscale competente, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, vor proceda la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, respectiv, art. 310 alin.(10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor **art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 322 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

În baza celor menționate mai sus, a rezultat faptul că, dl. X, desfășoară operațiuni impozabile, care intră în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art.126 lit.a) – d) din Codul fiscal, respectiv achiziționarea și vânzarea de autovehicule, către beneficiari persoane fizice, stabilite în România, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel, calitatea de persoană impozabilă, potrivit prevederilor **art. 125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 18, art. 127 alin. (1) (2) din Legea nr. 571/2003** cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu **pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003**

De asemenea, operațiunile impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, sunt definite și la art.126 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că din analiza coroborată a prevederilor **art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, rezultă că intră în sfera de aplicare a TVA și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

**a)** să constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, astfel, transferul dreptului de proprietate al autovehiculelor, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;

**b)** cea de-a doua condiție este de la sine înțeleasă îndeplinită, locul de vânzare a autovehiculelor, fiind în România;

**c)** livrarea bunurilor a fost realizată de o persoană impozabilă, așa cum este definită la art. 127, alin. (1) din Codul fiscal, care prevede că 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;

**d)** livrarea bunurilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, în cazul de față, activitatea fiind cea referitoare la operațiuni economice, cu caracter comercial.

Prin urmare, în sfera noțiunii de “persoană impozabilă”, sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din perspectiva celor arătate mai sus, este evident că dl. X, a acționat ca o persoană impozabilă.



De asemenea, în baza **art.150 alin.(1) din Legea nr. 571/2003** cu modificările și completările ulterioare: *„Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, .... este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii....”*.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, pentru operațiuni economice cu caracter comercial având ca obiect vânzarea de autovehicule, contribuabilul, avea obligația de înregistrare ca persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, în conformitate art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dl. X, avea obligația să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, începând cu luna mai 2011, având în vedere că, în baza contractelor de vânzare analizate, acesta a depășit plafonul minim din punct de vedere a TVA în luna martie 2011, când veniturile realizate au fost în sumă de ... lei (mai mare decât 119.000 lei, plafon minim), anexa 3 la raportul de inspecție fiscală parțială.

**În ceea ce privește modul de stabilire a bazei de impozitare și calculul TVA datorată pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2015**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

DI. X, avea obligația declarării și înregistrării ca și persoană impozabilă în scop TVA, conform prevederilor art. 152 din Codul fiscal, începând cu data de **01.05.2011**, deoarece la finele lunii iulie 2011, valoarea vânzării de autovehicule, a fost în valoare de **... lei**.

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

În ceea ce privește **TVA colectată**, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru veniturile realizate, domnul X, începând cu luna mai 2011, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată. Datorită faptului că domnul X nu și-a îndeplinit această obligație, în timpul inspecției fiscale s-a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: **octombrie 2011 – decembrie 2015**), conform prevederilor **art.140, alin.(1) din Legea nr. 571/2003**, aplicând **procedeele sutei mărite**, conform **pct. 23** din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv **pct.36** din Normele metodologice de



aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... **lei**, fiind prezentată de organele de inspecție fiscală în **anexa nr.3**, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au menționat că pentru perioada mai - septembrie 2011, echipa de inspecție fiscală nu a mai stabilit TVA colectată/de plată, având în vedere prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, în conformitate cu prevederile **art. 347 alineatul 1) din Legea nr. 207/2015 și art. 91 din OG. nr. 92/2003.**

În ceea ce privește **TVA deductibilă** organele de inspecție fiscală au menționat faptul că 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.

În timpul inspecției fiscale nu s-au identificat documente care să îndeplinească condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate documente justificative în vederea acordării dreptului de deducere pentru TVA.

Astfel, **consecința fiscală** constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada supusă inspecției fiscale, în sumă de ... **lei**.

### **III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarele cauzelor și prevederile legale în vigoare, invocate de către petent și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

Persoana fizică X are domiciliul în ..., având C.N.P. ..., reprezentat prin avocat Y din ..., cu sediul procesual ales în ..., la dosarul contestației fiind depusă, în original, împuternicirea avocațială cu seria .../...2018 din 02.03.2018.

Contestația au fost formulate împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... **lei** - impozit pe venit pe anul 2011;

- ... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2011,

- ... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014,

respectiv împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală,

în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar;

### Sub aspect procedural

**A. În ceea ce privește argumentul contestatarului referitor la faptul că inspecția fiscală s-a desfășurat cu încălcarea normelor legale privind competența în exercitarea acțiunii de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

Față de susținerea petentului că Direcția de control venituri persoane fizice din cadrul ANAF este autoritatea competentă pentru verificarea situației fiscale personale, învederăm petentului că a interpretat eronat prevederile Codului de procedură fiscală, făcând confuzie între **acțiunea de inspecție fiscală** prevăzută la capitolul I – titlul IV din Legea nr. 227/2015 și **acțiunea de verificare a situației fiscale personale** prevăzută la capitolul IV – titlul IV din Legea nr. 227/2015.

În fapt, domnul X a fost supus unei acțiuni de inspecție fiscală având ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, și **nu unei acțiuni de verificare a situației fiscale personale.**

Pentru realizarea acțiunii de inspecție fiscală competența ducerii la îndeplinire revine Serviciului de inspecție fiscală persoane fizice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara – Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în conformitate cu articolul 119 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În consecință, trebuie precizat că petentul referindu-se la o **acțiune de verificare a situației fiscale personale**, în condițiile în care nu a fost efectuată o acțiune de verificare fiscală în vederea stabilirii situației fiscale a dlui. X, de compartimentul de verificări fiscale, confundă **acțiunea de inspecție fiscală parțială** la care a fost supus, baza legală pentru efectuarea inspecției fiscale parțiale fiind precizată clar în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018, astfel:

*“(...) am efectuat o **inspecție fiscală parțială la persoana fizică X, CNP ...**, în vederea verificării respectării legislației fiscale privind modul de evidență, calcul și declarare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului.*

*Perioada supusă **inspecției fiscale** este: 01.01.2011 – 31.12.2015, pentru impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate (CASS) și 01.10.2011 – 31.12.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată.*

**Inspecția fiscală parțială a început în data de 08.12.2017 și datorită**

faptului că domnul X, nu deține registru unic de control, la începerea **inspecției fiscale**, organele de inspecție fiscală au încheiat proces – verbal înregistrat sub nr. .../...2017, **anexa nr.1**, care face parte integrantă din prezentul raport de inspecție fiscală.

**Inspecția fiscală** s-a desfășurat la sediul A.J.F.P. Hunedoara, în perioada: 08.12.2017 – 19.01.2018. (...)

Conform prevederilor art.116 alin.(1) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **metoda de control utilizată de organele de inspecție fiscală** este verificarea exhaustivă, care constă în activitatea de verificare a tuturor documentelor și operațiunilor, care stau la baza modului de calcul de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale.”

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

**În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată**, potrivit art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că petentul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011 cât și prescripția dreptului de a stabili pragul de impunere pentru TVA stabilit la art. 152 Cod fiscal, respectiv prescripția înregistrării ca plătitor cu TVA începând cu anul 2011, arătând că:

“înțelege să invoce prescripția dreptului organului fiscal de a mai stabili orice fel de obligații aferente anului 2011 în întregime, întrucât, termenul de prescripție curge de la data de la care se naște obligația, care, pe codul fiscal vechi era de 30 de zile. De asemenea, arată că, inspectorii fiscali nici măcar nu aveau dreptul să verifice din punct de vedere fiscal anul 2011 fiind prescris, cu atâta mai mult cu cât să-i stabilească vreo obligație de plată pentru acest an”, “Ori, după cum se poate observa din înscrisuri, mai exact Anexa 2 și 3 singura lună când petentul a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a Tva a fost luna martie 2011, care este prescris.”,

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 mai sus citate, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data indicată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale. Deoarece petentul nu a deținut Registrul unic de control, s-a încheiat un Proces-verbal unde s-a indicat data începerii controlului, respectiv data de **08.12.2017**, 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."

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:



- în luna martie 2011, persoana fizică X a depășit plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro;
- începând cu data de 01.05.2011 acesta trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.
- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, **pe baza decontului privind operațiile realizate**, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;
- pentru perioada 01.05.2011 – 31.12.2015, petentul nu a depus deconturile de TVA;
- perioada fiscală fiind trimestrul calendaristic, persoana fizică X avea obligația să depună deconturile de TVA până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală, respectiv 25.07.2011, 25.10.2011, 25.01.2012, (...), 25.07.2017;
- 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.**

Astfel, pentru trimestrele II și III ale anului 2011, termenul de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune decontul de TVA (25.07.2011 pentru TRIM. II 2011), respectiv **01 ianuarie 2012** și s-a împlinit la data de **01 ianuarie 2017**.

În schimb, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă trimestrului IV al anului 2011, termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul a avut obligația de a depune decontul de TVA aferent trimestrului IV 2011(25.01.2012), respectiv **01 ianuarie 2013** și s-a împlinit la data de **01 ianuarie 2018**.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **08.12.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal nr. .../...2017, anexa nr.1 la RIF, deoarece petentul nu a deținut Registru unic de control, iar Decizia de impunere nr. .../...2018, contestate în cauză, a fost emisă la data de 29.01.2018.

Învederăm din nou petentului 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**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.10.2011 – 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 TVA, aferente acestei perioade nu era prescris la data începerii inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală acționând



înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Astfel, analizând raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se constată că, organele de inspecție fiscală deși au constatat că, petentul nu a solicitat înregistrarea ca și plătitor de TVA de la data de 01.05.2011, depășind plafonul de TVA în luna martie 2011, conform art.153 din Lege 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, au stabilit obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată doar pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2015 conform anexei nr.3 la RIF, pentru perioada 01.05.2011 – 30.09.2011 aceștia fiind în imposibilitatea stabilirii taxei pe valoarea adăugată de plată deoarece pentru această perioadă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit la data de 01 ianuarie 2017.

Pe cale de consecință analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată (Anexa nr.3 la RIF), se constată că **TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, este aferentă perioadei 01.10.2011 – 31.12.2015, perioada care respectă dispozițiile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul în care s-a născut creanța fiscală, în sensul că obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată este calculată în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, conform celor mai sus descrise, astfel că, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Alegațiile petentului cu privire la prescripția stabilirii depășirii plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA și a înregistrării sale ca plătitor de TVA începând cu anul 2011, exced cadrului legal aplicabil, atâta timp cât, Codul de procedură fiscală reglementează două tipuri de prescripție, respectiv:

- prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale (art. 91 și următoarele din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare)

- prescripția dreptului de a cere executarea silită și a cere compensarea sau restituirea (art.131 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare), nefiind în mod expres reglementate, motiv pentru care în virtutea principiului de drept *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, pretențiile petentului din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

**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..”*

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

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

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

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018, **acțiunea de inspecție fiscală a început la data de 08.12.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal nr. .../...2017, anexa nr.1 la RIF, deoarece petentul nu a deținut Registru unic de control, iar Decizia de impunere nr. .../...2018, contestată în cauză, a fost emisă la data de

29.01.2018, termenul de prescripție suspendându-se pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

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

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

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

*“Art.V. – (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap.II și III din titlul 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.

Prin urmare, coroborând prevederile mai sus citate referitoare la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, se reține că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente anului fiscal 2011 nu era prescris la data începerii inspecției fiscale, 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.

### **Asupra fondului cauzei:**

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a formulat în cauză Sesiunea penală nr. .../...2018, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de ... lei, ca decurgând din faptele d-lui X de a ascunde baza impozabilă, atât din punct de vedere al TVA, cât și din punct de vedere al impozitului pe venit și CASS.

Examinând conținutul sesizării penale nr. .../...2018, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală, ca lege specială, se constată că în cauză mijloacele de probă privind

stabilirea bazei de impozitare au fost administrate în condițiile legii de către inspecție fiscală, neexistând suspiciuni sau incertitudini asupra efectuării operațiunilor de comerț cu autovehiculele realizate de dl. X motiv pentru care DGRFP Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

***III.1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de ... lei aferentă veniturilor din vânzările de autoturisme, în condițiile în care, a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedecarate, iar argumentele prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.***

**În fapt**, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, persoana fizică 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. .../...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 următoarele:

- pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de ... lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate. 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.
- pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de 1....249 lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate. 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.
- pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de ... lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate. 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.

- pentru anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de ... lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul venitului anual impozabil, care este în sumă de ... lei. Cu toate că în anul 2014 s-a înregistrat venit net, nu a calculat impozit pe venit datorită recuperării parțiale din venitul net al anului 2014 a pierderilor reportate din anii precedenți, la sfârșitul anului 2014, rămânând de recuperat o pierdere fiscală în valoare de ... lei.

- pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de X au fost în sumă de ... lei, iar cheltuielile în sumă de ... lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate. 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.

**În concluzie, consecința fiscală**, a constat în stabilirea unui impozit pe venit suplimentar și a unei contribuții de asigurări de sănătate suplimentară, aferent veniturilor din activități independente, organele de inspecție fiscală procedând la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de sănătate** datorată de persoana fizică X, , după cum urmează:

- Pentru anul fiscal 2011 aferent venitului net impozabil în sumă de ... lei s-a stabilit un **impozit pe venit în sumă de ... lei și o CASS datorată în sumă de ... lei** (... x 5,5%);

- Pentru anul 2014 aferent venitului net impozabil în sumă de ... lei s-a stabilit **o CASS datorată în sumă de ... lei** (... x 5,5%); Pentru anii 2012, 2013 și 2015, când domnul X a înregistrat pierdere fiscală, nu s-a calculat contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate.

**În drept, în materia impozitului pe venit din activități independente** sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(1) pct.1 și pct.4, art.... 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....** *“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, conform anexelor la raportul de inspecție fiscală, 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.

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, un **impozit pe venit suplimentar aferent în sumă de ... lei** aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul X.

**În drept, 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.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice, 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. .../...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. .../...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.

***III.2. Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă veniturilor din vânzările de autoturisme, în condițiile în care nu a declarat veniturile realizate la organul fiscal competent, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA conform prevederilor legale.***

**În fapt**, în perioada 2011 – 31.12.2015, dl. X a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, **realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... de autovehicule.**

Contribuabilul a realizat în anul 2011 venituri în valoare de ... lei, depășind în luna iulie plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei.

Deoarece data de la care dl. X trebuia să solicite înregistrarea în

scopuri de TVA era 01.05.2011, organele fiscale, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, potrivit art. 310 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei.

În ceea ce privește **TVA deductibilă** organele de inspecție fiscală au menționat faptul că 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.

În timpul inspecției fiscale nu s-au identificat documente care să îndeplinească condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate documente justificative în vederea acordării dreptului de deducere pentru TVA.

Prin urmare, aferent veniturilor obținute de către persoana fizică X din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada 01.10.2011 - 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei**, modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală.

**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 prețului de vânzare a fost inclusă și taxa pe valoare adăugată, determinarea acesteia se face aplicând procedeul sutei mărite.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2017, persoana fizică X, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, în luna martie 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 01.05.2011.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina persoanei fizice X, colectarea TVA aferentă operațiunilor de vânzare autovehicule, stabilind TVA colectată 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.

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

Art. 6, alin (1) din OUG 44/2008 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 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 HG nr. 44/2004, pct. 64, alin. 7 precizează ca "În scopul aplicării art. 152<sup>2</sup> alin. 13 și 14 Cod 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. **DI X**, însă, nu a fost și nu este înregistrat potrivit art. 153 din Legea 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, dl X trebuia să fie autorizat**, conform OUG 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 ca organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de art. 152<sup>2</sup> Cod fiscal și nici prevederile alin. 4) ale aceluiași articol așa cum susține petentul în contestația formulată. 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 considerațiile contestatorului că s-au încălcat dispozițiile art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, întrucât conform pct.3 alin.(2), persoana fizică nu realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obține venituri din vânzarea bunurilor utilizate în scop personal, nu sunt incidente în cazul de față, în urma inspecției fiscale echipa de inspecție fiscală constatând că, 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 autoturismelor.

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.**

***În ceea ce privește susținerea contestatorului că organele de inspecție fiscală nu au procedat în conformitate cu dispozițiile legale, stabilind obligații fiscale doar în sarcina sa, având în vedere că bunurile în cauză (autoturismele) au fost deținute în coproprietate cu soția sa, învederăm petentului că interpretează eronat dispozițiile legale, făcând confuzie între proprietatea comună privită prin prisma Codului fiscal și proprietatea comună din punctul de vedere a soților potrivit Codului civil. Arătăm faptul că organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu articolul 85 din Legea nr. 571/2003, cu modificări și completări ulterioare, care prevede că: "venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, ..., **înscrisi într-un document oficial**, și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal."***

Având în vedere că pe toate documentele de achiziție/vânzare a autoturismelor care au stat la baza constatarilor din raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018, **este trecut doar domnul X**, organele de inspecție fiscală au aplicat corect dispozițiile art.85 din Legea nr. 571/2003.

***În ceea ce privește ideea susținută ca anumite autoturisme care au făcut obiectul tranzacțiilor comerciale constatate de echipa de inspecție fiscală, au fost « personale », înțelegând să demonstreze aceasta afirmație cu o adeverință eliberată de Municipiul Hunedoara – Direcția economică cu privire la suma achitată cu titlu de impozit asupra mijloacelor de transport și două contracte de vânzare/cumpărare, susținând că operațiunea respectivă a fost una de schimb, învederăm petentului că autoturismele ..., având număr identificare ... și ..., având număr identificare ... **nu se regăsesc pe lista autoturismelor comercializate de domnul X, respectiv anexa 2 la raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018*****

***Cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu a stabilit corect baza de impozitare, întrucât nu au fost luate în considerare presupuse costuri de transport și administrative, arătăm că organele de inspecție fiscală, în vederea determinării stării de fapt fiscale, au avut în vedere documentele aflate în posesia sa, respectiv documente de achiziție, respectiv de vânzare a autoturismelor. De asemenea, contribuabilului 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 a acestuia. Domnul X nu a pus la dispoziția echipei fiscale nici un fel de document. În consecință în lipsa documentelor, echipa***

de inspecție fiscală nu a avut cunoștință despre presupuse cheltuieli suplimentare efectuate.

În conformitate cu prevederile art.48 alin.(4) lit. a) una din condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a fi deduse este: **“să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente”**.

De asemenea nici prin contestația formulată petentul nu prezintă niciun document justificativ care să îndeplinească calitatea de document justificativ conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere, și de care organele de inspecție fiscală să nu fi ținut cont la calculul TVA, astfel că solicitările sale nu sunt susținute cu niciun document de natura mijloacelor de probă, organele fiscale acordând petentului dreptul de deducere a TVA pentru toate documentele justificative prezentate de acesta.

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

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

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

**se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr. .../...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. .../...2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E :**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de dl. X din Hunedoara, reprezentat prin avocat Y din ..., împotriva **Deciziei de**

**impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe venit pe anul 2011;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2011;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014,

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de dl. X din Hunedoara, reprezentat prin avocat Y din ..., împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma de **... lei** reprezentând **TVA stabilită suplimentar**.

Prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet de Avocat Y din ..., în calitate de reprezentant pentru dl. X din Hunedoara;
- A.J.F.P Hunedoara – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

**Director General**