

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 195 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
..... din mun., județul

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de din mun., județul, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. din emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice*

Decizia de impunere din a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. din

..... are domiciliu fiscal în Mun., județul și are CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând :

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

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

I. susține următoarele:

„[...] **MOTIVE**

I. SCURTA DESCRIERE A SITUAȚIEI DE FAPT

1.1 Prezentare sumară a activității desfășurate de Subsemnatul

În perioada anilor, Subsemnatul am efectuat mai multe achiziții de autoturisme second-hand de la persoane fizice neimpozabile. [...].

[...], subliniez faptul că achizițiile sus menționate nu au reprezentat o activitate curentă a Subsemnatului, această activitate având doar un caracter ocazional.

II.1.1 Avizul de inspecție fiscală nu a fost comunicat Subsemnatului cu respectarea rigorilor dispozițiilor legale [...]

[...], avizul de inspecție fiscală prezintă o dublă valență :

i) Pe de-o parte, prin acest act îi este adus la cunoștință Contribuabilului faptul că acesta urmează a fi supus unei activități de inspecție fiscală. [...] și

ii) Pe de altă parte, are rolul de a tranșa coordonatele inspecției fiscale, cu privire la obligațiile fiscale ce vor fi analizate, și totodată de a defini din punct de vedere temporar, momentul la care este începută inspecția fiscală.

[...], acesta reprezintă și o transpunere a unei garanții fundamentale prevăzute de Convenția Europeană a Apărării Drepturilor Omului la art.6 și anume dreptul la apărare. În lipsa comunicării în condițiile legii a avizului de inspecție, această garanție fundamentală este înfrântă, [...].

[...] în prezenta speță, organul fiscal a neglijat această obligație esențială ce îi revenea și nu a efectuat o comunicare valabilă și validă a avizului de inspecție fiscală [...].

Mai mult decât atât subliniem faptul că prin lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală, nu se produce nici efectul interruptiv al cursului prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare în

sarcina Contribuabilului, urmând a se constata că cel puțin obligațiile fiscale stabilite pentru anul 2011 sunt prescrise din punct de vedere fiscal, având în vedere că Decizia de impunere a fost emisă în cursul anului 2017. [...].

1.3. [...] în mod nelegal organul de control reține aplicarea dispozițiilor din Legea 650/2002 [...].

[...] nici o dispoziție din Legea 650/2002 nu îmi este aplicabilă, în cazul meu fiind vorba despre cumpărarea unor mașini vechi folosirea acestora și vânzarea acestora la intervale foarte mari, intervale în care prețul acestora poate scădea. [...].

1.4. Vă rugăm să aplicați în cauză prevederile art.126 alin.4 din Codul fiscal, [...].

Invocăm nemotivarea dispoziției contestate. [...]

De altfel, și în jurisprudența comunitară s-a reținut că motivarea trebuie să fie adecvată actului emis și trebuie să prezinte de o manieră clară și neechivocă algoritmul urmat de instituția/instanța care a adoptat măsura atacată [...].

În cauză au fost încălcate prevederile art.73 alin.2 din codul de procedură fiscală [...].”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la, s-au stabilit următoarele:

„[...] **CAPITOLUL IV - Constatari privind impozitul pe venit**

4.1. Verificarea a fost efectuată conform Legii 571/2003 [...] H.G. 1040/2004 [...], Legea 227/2015 [...], Legea 207/2015 [...].

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit.a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571/2003 [...].

Deoarece s-a constatat că d.nul, a realizat venituri din activități independente, respectiv venituri comerciale constând în **achiziția și vânzarea de autoturisme** în mod repetat [...] echipa de inspecție fiscală a procedat la stabilirea impozitului pe venit pentru perioada –

Astfel, s-a constatat că în perioada –, numitul, a realizat activitatea neautorizată de tranzacții auto, respectiv achiziționare și comercializare de autoturisme, fără să declare veniturile realizate la organul fiscal competent. [...].

Anul

Pentru perioada –, contribuabilul nu a depus la A.J.F.P. – declarație specială – formular „D 200” privind veniturile realizate în anul 2011. [...]

3. Baza de impozitare a impozitului pe venit [...]

În urma actualei verificări pe baza contractelor de vânzare cumpărare transmise de Primăria și a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, au rezultat următoarele :

Total încasări vânzări autoturisme	= lei
Total cheltuieli achiziție autoturisme	= lei
Venit net	= lei
Impozit datorat	= lei [...]

Motivul de fapt :

D-nul a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme”, în mod repetat fără a declara veniturile în vederea impozitării, astfel : în urma verificării documentelor deținute acesta a realizat o bază impozabilă în sumă de lei, fapt pentru care datorează impozit în sumă de lei. [...].

Anul 2012

Pentru perioada –, contribuabilul nu a depus la A.J.F.P. – declarație specială – formular „D 200” privind veniturile realizate în anul [...]

3. Baza de impozitare a impozitului pe venit [...]

În urma actualei verificări pe baza contractelor de vânzare cumpărare transmise de Primăria și a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, au rezultat următoarele :

Total încasări vânzări autoturisme	= lei
Total cheltuieli achiziție autoturisme	= lei
Venit net 2012	= lei
Impozit datorat	= lei [...]

Motivul de fapt :

D-nul a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme”, în mod repetat fără a declara veniturile în vederea impozitării, astfel : în urma verificării documentelor deținute acesta a realizat o bază impozabilă în sumă de lei, fapt pentru care datorează impozit în sumă de lei. [...].

Anul.....

Pentru perioada –, contribuabilul nu a depus la A.J.F.P.- declarație specială – formular „D 200” privind veniturile realizate în anul [...]

3. Baza de impozitare a impozitului pe venit [...]

În urma actualei verificări pe baza contractelor de vânzare cumpărare transmise de Primăria și a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, au rezultat următoarele :

Total încasări vânzări autoturisme	= lei
Total cheltuieli achiziție autoturisme	= 166.495 lei
Venit net 2014	= 16.802 lei
Impozit datorat	= lei [...]

Pentru tranzacțiile în care prețul de vânzare este inferior prețului de cumpărare, sau nu este stipulat în contract, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea adaosului mediu atabilit funcție de prețul de cumpărare și prețul de vânzare al tranzacțiilor în care prețul de vânzare a fost superior celui de cumpărare. [...]

Motivul de fapt :

D-nul a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme”, în mod repetat fără a declara veniturile în vederea impozitării, astfel : în urma verificării documentelor deținute acesta a realizat o bază impozabilă în sumă de lei, fapt pentru care datorează impozit în sumă de lei. [...]

Anul.....

Pentru perioada –, contribuabilul nu a depus la A.J.F.P. – declarație specială – formular „D 200” privind veniturile realizate în anul [...]

3. Baza de impozitare a impozitului pe venit [...]

În urma actualei verificări pe baza contractelor de vânzare cumpărare transmise de Primăria a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate, au rezultat următoarele :

Total încasări vânzări autoturisme	= lei
Total cheltuieli achiziție autoturisme	= lei
Venit net 2016 pierdere	= lei
Impozit datorat	= lei [...]

Pentru tranzacțiile în care prețul de vânzare este inferior prețului de cumpărare, sau nu este stipulat în contract, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea adaosului mediu atabilit funcție de prețul de cumpărare și prețul de vânzare al tranzacțiilor în care prețul de vânzare a fost superior celui de cumpărare. [...]

Motivul de fapt :

D-nul a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme”, în mod repetat fără a declara veniturile în vederea impozitării, astfel : în urma verificării documentelor deținute acesta a realizat o bază impozabilă în sumă de lei, fapt pentru care datorează impozit în sumă de lei. [...]

4.2 CONTRIBUȚII DE ASIGURĂRI SOCIALE

4.2.1. Contribuții de asigurări sociale de sănătate (CASS) [...]

Pentru anul

Organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impozitare în sumă de lei, rezultând o diferență în sumă de lei. Pentru diferența de bază impozabilă stabilită în plus în sumă de lei a fost calculat CASS în sumă de lei ($\text{.....} \times 5,5\%$) [...].

Pentru anul

Organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impozitare în sumă de lei, rezultând o diferență în sumă de lei. Pentru diferența de bază impozabilă stabilită în plus în sumă de lei a fost calculat CASS în sumă de lei ($\text{.....} \times 5,5\%$) [...].

Pentru anul 2016

Organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impozitare în sumă de lei, rezultând o diferență în sumă de lei. Pentru diferența de bază impozabilă stabilită în plus în sumă de lei a fost calculat CASS în sumă de lei ($2303 \times 5,5\%$) [...].

4.2.2 Contribuții de asigurări sociale de stat (CAS) [...]

3. Baza de impozitare

3.1. Determinarea bazei de impozitare [...]

Pentru anul [...]

Conform art. 296²² din Legea nr.571/2003 [...], baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, este venitul declarat care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut. Pentru anul câștigul salarial

brut a fost de lei. După aplicarea cotei de 31,3% prevăzută la art.296 18 alin.(3) din Legea nr.571/2003 [...], rezultă o contribuție lunară de lei [...].

Pentru anul 2013, a fost stabilită suplimentar o contribuție în sumă de lei (222 lei x 12 luni). [...].

3.4. Termene scadente : pentru suma de ei
..... pentru suma de lei
..... pentru suma de lei
..... pentru suma de lei [...].

Pentru anul [...]

Conform art. 296²² din Legea nr.571/2003 [...], baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, este venitul declarat care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut. Pentru anul câștigul salarial brut a fost de lei. După aplicarea cotei de 31,3% prevăzută la art.296 18 alin.(3) din Legea nr.571/2003 [...], rezultă o contribuție lunară de lei [...].

Pentru anul 2014, a fost stabilită suplimentar o contribuție în sumă de lei (..... lei x 10 luni + x 2 luni = ei). [...].

3.4. Termene scadente : pentru suma de lei
..... pentru suma de lei
..... pentru suma de lei
..... pentru suma de lei [...].

Pentru anul [...]

Conform art. 296²² din Legea nr.571/2003 [...], baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, este venitul declarat care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut. Pentru anul câștigul mediu salarial brut a fost de lei. După aplicarea cotei de 26,3% prevăzută la art.296 18 alin.(3) din Legea nr.571/2003 [...], rezultă o contribuție lunară de lei [...].

Pentru anul, a fost stabilită suplimentar o contribuție în sumă de lei (..... lei x 12 luni). [...].

3.4. Termene scadente : pentru suma de lei
..... pentru suma de lei
..... pentru suma de lei
..... pentru suma de lei [...]. »

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. la din Mun., județul, a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind impozitul pe venit și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, aferent tranzacțiilor cu autoturisme din perioada - precum și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat aferente perioadei -

În urma verificărilor efectuate privind impozitul pe venit, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv - au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă totală de lei.

Diferența suplimentară la impozitul pe venit s-a datorat majorării bazei impozabile stabilite de contribuabil cu suma totală de lei reprezentând venituri nedeclarate rezultate din tranzacțiile cu autoturisme în vederea revânzării efectuate de către domnul

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate care a cuprins perioada - organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei.

Referitor la contribuția de asigurări sociale de stat care a cuprins perioada - organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de asigurări sociale de stat în sumă de lei.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. s-au realizat în baza adresei nr. emisă de către Primăria municipiului ca urmare a solicitărilor formulate de organele de inspecție fiscală prin adresa nr., cu privire la stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește achiziția și vânzarea de autoturisme în perioada - de către domnul

* **Prin contestația formulată**, contribuabilul solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite la control, susținând următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au efectuat o comunicare valabilă și validă a avizului de inspecție fiscală;

- obligațiile fiscale stabilite pentru anul sunt prescrise din punct de vedere fiscal având în vedere că decizia de impunere a fost emisă în cursul anului

- în mod nelegal organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile Legii nr.650/2002 privind vânzările în pierdere și pentru vânzările la care prețul este egal sau mai mic cu cel de cumpărare au procedat eronat la aplicarea unui adaos de cel puțin 10%;

- calculul CAS și CASS este eronat deoarece contribuțiile au fost calculate raportat la impozitul calculat greșit prin adăugarea adaosului care nu reflectă realitatea.

* Pe baza actelor și documentelor din dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare constată următoarele :

1) Referitor la viciile de procedură invocate de contribuabil

În fapt, începând cu data de domnul a fost supus unei inspecții fiscale privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat de natura impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente aferente perioadei –..... și contribuției de asigurări sociale de stat aferente perioadei –

Urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au emis pentru domnul Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

Prin contestația formulată, contribuabilul susține că sunt netemeinice și nelegale constatările organelor de inspecție fiscală reținute prin Raportul de inspecție și care au stat la baza deciziilor de impunere contestate, impunându-se a fi anulate întrucât organele de inspecție fiscală au viciat procedura de derulare a inspecției fiscale cu privire la comunicarea avizului de inspecție fiscală.

De asemenea, contribuabilul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare aferente anului 2011.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că, data începerii inspecției fiscale nu a putut fi înscrisă în registrul unic de control întrucât contribuabilul nu deține registrul unic de control, în acest sens fiind întocmit, conform prevederilor art.123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, procesul verbal

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 122 alin.(1), și alin.(2), lit.b), art.123 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Art. 122 - Avizul de inspecție fiscală

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

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

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

Art. 123 - Începerea inspecției fiscale [...]

(2) *Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare. Procesul-verbal se semnează de către organul de inspecție fiscală și contribuabil/plătitor și se înregistrează la registratura contribuabilului/plătitorului ori de câte ori există o astfel de registratură. [...].”*

Astfel din analiza prevederilor legale, coroborate cu constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. se reține că avizul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de, fiind primit de contribuabil în data de, conform amprentei olografe aplicată pe acesta.

* **Susținerea din contestație potrivit căreia:** „[...], organul fiscal [...] nu a facturat o comunicare valabilă și validă a avizului de inspecție fiscală. Mai mult decât atât chiar și din actele comunicate de către organul

fiscal reiese clar că acesta este emis ulterior, acesta neavând un număr de înregistrare, întrucât nu mi-a fost comunicat nici un aviz de inspecție fiscală. [...]. Concluzionând prin această viciere a procedurii de comunicare a avizului de inspecție fiscală, Contribuabilului i-a fost adusă o clară și vădită vătămare, [...] vătămarea produsă Contribuabilului este ireversibilă și [...] unica variantă prin care vătămarea poate fi înlăturată, este reprezentată de dispunerea anulării Deciziei de impunere și a RIF [...]", nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere dispozițiile art. 46 și art. 49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ Art. 46 - Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal [...]

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului. [...]

Art. 49 - Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

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

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. [...]"

De asemenea, speței îi sunt incidente și prevederile art.175 din Noul Cod de procedură civilă aprobat prin Legea nr.134/2010, care precizează:

“Nulitatea actelor de procedură [...]

Art. 175 - Nulitatea condiționată

(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară. [...]"

Din textele legale, mai sus citate, rezultă că elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice,, vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mica importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 3 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Referitor la nulitatea actului administrativ fiscal invocat, în speță este evident că nu poate fi vorba de nulitatea sau nevalabilitatea actului emis, câtă vreme actul emis conține elementele obligatorii, prevăzute de lege, iar aspectele reclamate nu îi pricinuesc contestatorului o vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea acestor acte în raport de prevederile art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale.

Prin urmare, este neîntemeiată susținerea contestatorului privind vătămarea sa prin vicierea procedurii de comunicare a avizului de inspecție fiscală.

Față de cele anterior prezentate rezultă că Decizia de impunere nr. cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 46 alin.(2) din Codul de procedura fiscală, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate și vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea din contestație potrivit căreia: „[...] prin lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală, nu se poate produce nici efectul interruptiv al cursului prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare în sarcina Contribuabilului, urmând a se constata că cel puțin obligațiile fiscale stabilite pentru anul 2011 sunt prescrise din punct de vedere fiscal, având în vedere că Decizia de impunere a fost emisă în cursul anului 2017 ”

Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. din și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

Art.21, art.22, art.23, art.91, art.93 și art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2011), precizează:

“Art. 21 - Creanțele fiscale

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

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

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

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

Art. 22 - Obligațiile fiscale

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

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

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

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

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

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

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

Art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

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

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

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

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

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

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

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

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

Astfel, în înțelesul prevederilor art.23 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, (în vigoare în anul 2011), nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a

determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

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

Organul de soluționare a contestației, reține că petentul invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe venit aferent anului 2011.

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

“Art. 83 - Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, 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. [...].

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit la sfârșitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea declarațiilor anuale.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe venit, termenul de prescripție a organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligația depunerii declarației – formular “D200” privind veniturile realizate.

A interpreta declanșarea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe venit, exclusiv în funcție de momentul constituirii bazei de impunere la sfârșitul perioadei fiscale, fără a lua în considerare termenul de declarare a impozitului pe venit, ar însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În speță, pentru impozitul pe venit aferent anului 2011 cu termen de declarare, termenul de prescripție începe să curgă de la și se împlinește la

Cum inspecția fiscală a început la data de, așa cum s-a consemnat în Raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr., obligația fiscală reprezentând impozit pe venit aferent anului fiscal 2011, în cadrul termenului legal de prescripție.

Față de aspectele prezentate rezultă că excepțiile procedurale invocate de domnul sunt nefondate, nefiind de natură să conducă la nulitatea deciziilor de impunere contestate, cauzele de nulitate fiind expres și limitativ prevăzute de lege, **contestația fiind neîntemeiată, fapt pentru care se va proceda la soluționarea contestației.**

2). Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată 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, fără a-și îndeplini obligațiile de declarare și plată a obligațiilor fiscale.

În urma verificărilor efectuate privind impozitul pe venit care a cuprins perioada = organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată a condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă totală de lei .

Diferența suplimentară la impozitul pe venit în sumă de lei s-a datorat majorării bazei impozabile stabilite de contribuabil, cu suma totală de lei **reprezentând venituri obținute și nedeclarate de către contribuabil.**

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare pana la data de 31.12.2015)

„ **Art. 7 - Definiții ale termenilor comuni**

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă; [...]

Art. 39 – Contribuabili

Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente[...].

Art. 40 - Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

Art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

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

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

Art. 43 - Cotele de impozitare

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

a) activități independente; [...].

Art. 46 - Definierea veniturilor din activități independente

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

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

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

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

Norme metodologice:

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

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:

[...] activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;[...].”

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2016)

“Art. 61 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

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

a) venituri din activități independente, definite conform art. 67; [...]

Art. 67 - Definierea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente. [...].

Art. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70. [...].

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin H.G nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare:

“ Definierea veniturilor din activități independente [...]

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

b) activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării; [...].”

Din prevederile 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.

Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale, rezultă următoarele:

Având în vedere că, în baza de date a A.J.F.P. domnul nu figurează ca persoană fizică autorizată, organele de inspecție fiscală au transmis către Primăria adresa nr. prin care au fost solicitate informații cu privire la tranzacțiile cu autoturisme efectuate de persoana fizică în perioada supusă inspecției fiscale.

Urmare adresei de răspuns înregistrată la A.J.F.P. sub nr. emisă de Primăria se constată că domnul a realizat venituri din achiziția și vânzarea de autoturisme, pentru care datorează impozit pe venit în cota de 16% în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Susținerea din contestație potrivit căreia „[...] din contractele de vânzare-cumpărare depuse de reclamant rezultă că acesta a efectuat achizițiile de la persoane fizice, așa încât, în considerarea calității de persoană neimpozabilă a revânzătorului, aceste operațiuni sunt neimpozabile [...]”, nu poate fi reținută în soluțioarea favorabilă a cauzei având în vedere că activitatea desfășurată de contribuabil, respectiv de comerț cu autoturisme, reprezintă activitate independentă în care sunt cuprinse și veniturile comerciale realizate în mod individual, activitatea de cumpărare în scopul revânzării constituindu-se în fapte de comerț pentru care legiuitorul a precizat în mod expres și limitativ categoriile de venituri ce sunt supuse impozitului pe venit precum și obligativitatea îndeplinirii obligațiilor declarative.

În materia îndeplinirii obligațiilor declarative, speței îi sunt incidente prevederile art.83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la 31.12.2015) care precizează:

„ Art. 83 - Declarația privind venitul realizat

(1)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/pierdere distribuită din asociere.[...].”**

În acest sens sunt imperative și dispozițiile art.122 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează: (în vigoare de la 01.01.2016)

„ Art. 122 - Declarația privind venitul realizat

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

Art.101, 102 și 103 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ Art. 101 - Obligația depunerii declarației fiscale

(1) **Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal sau altor legi speciale, la termenele stabilite de acestea.[...].**

Art. 102 - Forma și conținutul declarației fiscale

(1) **Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.**

(2) **În declarația de impunere contribuabilul/plătitorul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.**

(3) **Contribuabilul/Plătitorul are obligația de a completa declarația fiscală înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil/plătitor sau, după caz, reprezentantul legal ori împuternicitul acestuia. [...].**

Art. 103 - Depunerea declarației fiscale

(1) **Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau se comunică prin poștă, cu confirmare de primire, ori prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță. În cazul**

creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedura privind transmiterea declarației fiscale prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță, precum și declarațiile fiscale care se transmit obligatoriu prin asemenea mijloace sau sisteme se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F. [...].”

Totodată și din prevederile art.22 lit.a) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: „**Obligațiile fiscale** - Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege: a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat”, rezultă că orice contribuabil are obligația să declare impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Deasemenea, speței îi sunt aplicabile și prevederile art.81, alin.(1), art.82, alin.(3) și art.85, alin.(1), din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„ Art.81-Obligația de a depune declarații fiscale

(1) Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta.

(1¹) Declarațiile fiscale sunt documente care se referă la:

a) impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului; [...].

Art.82-Forma și conținutul declarației fiscale

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.[...]

Art.85-Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art.82 alin.(2) și art.86 alin (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri. [...].”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, rezultă că, contribuabilii au obligația să depună la organul fiscal competent declarații fiscale, iar acestea se vor completa înscriindu-se corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației fiscale.

Deasemenea, contribuabilii care obțin astfel de venituri au obligația de a depune o declarație de venit la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, în vederea calculării de către organul fiscal în a cărui rază teritorială contribuabilul își are domiciliul fiscal, a venitului net anual impozabil, și a impozitului pe venit anual, impozit calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil din anul fiscal respectiv.

Se reține că avea obligația de a depune declarațiile privind veniturile realizate.

Astfel, datorită nedepunerii de către contribuabil a Declarației privind venitul realizat pe perioada -, la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe venit organele de inspecție fiscală au avut în vedere venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, pe baza datelor din contabilitatea simplă, conform prevederilor legale mai sus menționate.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că, a obținut venituri ce nu au fost impuse cu cota de 16%, organele de inspecție fiscală procedând la determinarea impozitului pe venitul anual în sumă de lei prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului în suma de lei, întocmind în acest sens Decizia de impunere nr.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

"Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 105. - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Urmare celor prezentate mai sus, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală și luând în calcul faptul că, în calitate de contestator nu aduce în susținere argumente relevante susținute cu documente justificative din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, se reține că, contribuabilul

datorează impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

2) Referitor la contribuțiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă de lei

În fapt, aferent venitului net total stabilit suplimentar în perioada supusă inspecției fiscale în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au calculat o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată suplimentar în sumă de lei (..... lei x 5,5%) conform prevederilor art. 296²² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015) care precizează:

“ Art. 296²²) - Baza de calcul

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri [...].” precum și prevederile art. 170 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2016) care precizează:

„ Art. 170 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit”.

Astfel, în baza acestor prevederi și coroborat cu constatările prezentate mai sus la pct. 1) din decizie, rezultă că în mod legal a fost stabilită suplimentar o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de în sumă de lei, aferentă activității economice desfășurată de contribuabil, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru această sumă.**

3). Referitor la contribuțiile sociale de stat stabilite suplimentar în sumă de lei

În fapt, în perioada verificată..... nu a depus la organul fiscal teritorial declarația 600 privind venitul asigurat în sistemul public de pensii, prevăzut de art. 296²¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă stabilită de contribuabil, rezultând un venit net realizat mai mare decât 35% din câștigul salarial brut .

Prin Decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de stat datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente, astfel:

- aferent anului a fost stabilită o diferență suplimentară la contribuția de asigurări sociale de stat în sumă totală de lei având următoarele termene de scadență:

- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei;

- aferent anului a fost stabilită o diferență suplimentară la contribuția de asigurări sociale de stat în sumă totală de lei având următoarele termene de scadență:

- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei;

- aferent anului a fost stabilită o diferență suplimentară la contribuția de asigurări sociale de stat în sumă totală de lei având următoarele termene de scadență:

- – pentru suma de lei;

- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei;
- – pentru suma de lei.

Speței îi sunt incidente prevederile art. 296²¹⁾ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care precizează:

„Art. 296²¹⁾ - Contribuabili

(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; [...]*, coroborat cu art. 296²²⁾, și art. art. 296^{25*)} care precizează:

„Art. 296²²⁾ - Baza de calcul

“(1) *Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹⁾ alin. (1) lit. a) - e) este venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig; contribuabilii al căror venit rămas după deducerea din venitul total realizat a cheltuielilor efectuate în scopul realizării acestui venit, respectiv valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportat la cele 12 luni ale anului, este sub nivelul minim menționat, nu datorează contribuție de asigurări sociale. [...]*

Art. 296^{25*)} - Declaraarea, definitivarea și plata contribuțiilor sociale

(1) *Declaraarea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, [...]*”.

Față de cadrul legal mai sus citat, se reține că, în cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o activitate independentă, în speță activitatea de comerț cu autoturisme, se datorează contribuții de asigurări sociale, sub formă de plăți anticipate efectuate în cursul anului, acestea fiind stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere, luând ca bază de calcul venitul declarat, care nu poate fi mai mic de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Declaraarea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul a contribuțiilor de asigurări sociale (pensii) se realizează prin depunerea la organul fiscal teritorial a unei Declarații privind venitul asigurat în sistemul public de pensii (formularul 600, introdus prin Ordinul ANAF nr.874/2012) până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale, obligație declarativă neîndeplinită de contribuabil.

Mai mult, din analiza dosarului contestației se constată că, contribuabilul nu se încadrează în nici una din situațiile de excepție la plata contribuției prevăzute de art. 296¹⁵⁾ și 296¹⁶⁾ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal (în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale).

Astfel, având în vedere cele prezentate, actele normative incidente în speța supusă soluționării și ținând cont de faptul că, contribuabilul nu aduce în susținere argumente susținute cu documente justificative din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, față de cea constatată de organele de inspecție fiscală și nici nu contestă modul de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale de stat, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului debit suplimentar de natura contribuțiilor de asigurări sociale de stat în sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** formulată pentru acest capăt de cerere.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de din mun., județul, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. din, act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală contestată de lei reprezentând :

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

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL