

D E C I Z I A nr.4190 din 2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de
domnul X, prin reprezentant,
Cabinet Individual de avocatură Z,
înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr.TMR_DGR .../11.06.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată cu adresele nr.HDG_AIF .../05.06.2018 și nr.HDG_AIF .../05.06.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală asupra contestațiilor formulate de **domnul X**, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., județul Hunedoara, prin reprezentant, Cabinet Individual de avocatură Z, conform împuternicirilor avocațiale nr... și ... din data de 23.05.2018, aflate în original la dosarul cauzei.

Contestațiile au fost înregistrate la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. nr.HDG_REG .../25.05.2018, respectiv nr.HDG_REG .../25.05.2018 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR .../11.06.2018.

Domnul X, formulează contestații împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../26.04.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../26.04.2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

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

De asemenea, petentul înțelege să conteste și Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018 emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factual și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de

inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

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

*(4) **Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:***

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

*(2) **Creanțele fiscale se stabilesc astfel:***

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art. 102 alin.(2);

*b) prin **decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestațiilor îl reprezintă Deciziile de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală.

Referitor la contestațiile formulate împotriva DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice

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

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale

încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative fiscale emise “*sub aspectul cuantumului se influențează reciproc*”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexa dosarele contestațiilor formulate de **domnul X**, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, și a Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, au fost depuse în termenul legal prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării deciziilor, respectiv data de 11.05.2018, conform confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării la A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 25.05.2018, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestațiile aflate în original la dosarul cauzei.

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

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

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

Referitor la prescripție și la aspecte de natură procedurală

Ulterior prezentării avizelor de inspecție fiscală, data de începere/suspendare/reluare a inspecției fiscale, perioada verificată, perioada desfășurării inspecției fiscale, a reținerilor organelor de inspecție fiscală, petentul consideră că motivarea deciziilor de impunere nu corespunde standardelor legale, echivalând practic cu o nemotivare, iar punctul de vedere exprimat nu este menționat și nu s-au arătat motivele pentru care se înlătură apărările formulate.

Învocând prevederile art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, petentul susține că inspecția fiscală a fost în mod nelegal efectuată și pentru perioada anilor 2011 și 2012, aflându-se în afara perioadei prevăzute de lege, fără a fi justificată în niciun fel prin avizele de inspecție fiscală o cauză de extindere în acest sens.

De asemenea, petentul susține că organele de inspecție fiscală au ignorat dispozițiile cu privire la faptul că, dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani.

Astfel, chiar și în ipoteza că ar fi persoană impozabilă, pentru perioada anilor 2011 și 2012 a intervenit prescripția.

Referitor la aspecte de fond

Ulterior reiterării constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la stabilirea obligațiilor fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, impozit pe venit în sumă de ... lei și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, petentul detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

Obligațiile fiscale stabilite prin deciziile contestate nu sunt datorate, deoarece nu se poate aprecia că vânzarea autoturismelor proprietate personală se încadrează la dispozițiile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Vânzarea autoturismelor la care fac referire deciziile contestate nu constituie o activitate economică, și, mai mult, nu este o persoană impozabilă în sensul textului de lege indicat.

Deosebit de aceasta, petentul susține că, dacă organele fiscale au considerat că trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, acestea aveau obligația înregistrării sale din oficiu, ceea ce însă nu s-a întâmplat.

În continuare, petentul susține că stabilirea TVA în sumă de ... lei s-a făcut prin: - neluarea în seama a faptului că în cazul bunurilor second-hand, baza de impozitare a TVA este marja profitului, determinată conform art.313 alin.(4) din Directiva UE 112/2006 și de art.152² alin(2) din Legea nr.571/2003;

- cu încălcarea principiului neutralității fiscale și nerecunoscându-se dreptul de deducere, pe motiv că nu este înregistrat ca și persoană impozabilă;
- cu luarea în calcul a unui preț nereal pentru autoturismul marca Opel Antara, înstrăinat în anul 2012 către societatea Y SRL la prețul de 7.500 euro, și nicidecum cu 20.000 euro, prețul luat în calcul de către organele fiscale.

II. A) Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, au consemnat următoarele:

În perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, persoana fizică X a efectuat un număr de 34 de tranzacții cu autoturisme, realizând un venit cumulativ de ... lei. Organele de inspecție fiscală au reținut că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, acesta obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice.

De asemenea, au reținut că domnul X a utilizat în scop personal trei autoturisme, care nu au fost luate în calcul ca și venituri impozabile.

Astfel, persoana fizică X a înregistrat o cifră de afaceri, la data de **31.07.2011**, în sumă de ... lei, depășind plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta având obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului și începând cu data de **01.09.2011** să se comporte ca o persoană impozabilă din acest punct de vedere, conform art.152. alin.(6) din același act normativ.

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

Aferent tranzacțiilor în sumă totală de .. lei efectuate de persoana fizică X în perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată în sumă de ... lei, determinată astfel:

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548% ($24 \times 100/124$), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2012 - 31.12.2016;
- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 16,6667% ($20 \times 100/120$), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016.

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

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

Concluzionând, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

B) Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, au consemnat următoarele:

În perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, domnul X a achiziționat autovehicule, vândute ulterior către diferite persoane fizice, obținând din aceste operațiuni, venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale și fără a fi autorizat în condițiile legii să desfășoare acest gen de activități economice.

Având în vedere caracterul economic, continuu al activității desfășurate, în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile

art.7 alin.(1) punctele (1) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, domnul X a realizat o activitate independentă, cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului pe venit conform art.41 lit.a) din Codul fiscal.

Astfel, în urma desfășurării acestei activități a rezultat faptul că domnul X a realizat în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, venituri din activități independente după cum sunt definite de art.46 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv activitate economică așa cum este precizată la art.127 alin.(2) din același act normativ.

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

Pentru perioada verificată 01.01.2011 - 31.12.2016, în conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, domnul X, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru veniturile nete realizate din desfășurarea unei activități economice nedecarate.

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

Pentru anul fiscal 2011

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

Pentru anul fiscal 2013

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

Pentru anul fiscal 2015

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

Referitor la modul de determinare a impozitului pe venit _____

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

La nivelul anului 2011

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

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

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

La nivelul anului 2012

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

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

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

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

La nivelul anului 2013

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

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

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

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

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2012, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul net impozabil al anului 2013 în sumă de ... lei cu pierderea fiscală a anului 2012 și au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de ... lei**.

La nivelul anului 2014

Contribuabilul a achiziționat un număr de 11 autoturisme și a vândut 10 autoturisme către diverse persoane.

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

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

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

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2013, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală cumulată de reportat în cuantum de ... lei.**

La nivelul anului 2015

Contribuabilul a achiziționat un autoturism și a vândut 3 autoturisme către diverse persoane.

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

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

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

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

La nivelul anului 2016

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

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

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

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

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

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

Sub aspect procedural

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

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată, aferente creanțelor fiscale născute în perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă aferentă taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, art.22 din același act normativ:

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

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

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.118 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(...) Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.”

coroborate cu prevederile art.123 alin.(2) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale. Întrucât petentul nu deținea Registrul unic de control, s-a încheiat un Proces-verbal unde s-a menționat data începerii controlului, respectiv data de 17.11.2017, 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^{^1} "Perioada fiscală" și art.156^{^2} "Decontul de taxă" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.156^{^1} "(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^{^2} "(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.1471 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

Având în vedere că:

- în luna iulie 2011, persoana fizică X a depășit plafonul de scutire a TVA în sumă de 35.000 euro;
- începând cu data de 01.09.2011 acesta trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată;
- aferent tranzacțiilor efectuate de persoana fizică X în perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată;
- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, pe baza decontului privind operațiile realizate, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;
- pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, petentul nu a depus deconturile de TVA;
- perioada fiscală fiind trimestrul calendaristic, persoana fizică X avea obligația să depună decontul de TVA până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală, respectiv 25.01.2012, 25.04.2012, 25.07.2012, 25.10.2012, 25.01.2013, (...), 25.01.2017;

- 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.**

Rezultă că, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2011 - 31.12.2012, respectiv trimestrul IV 2011, trimestrul I, II, III și IV 2012, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2013**.

Așa cum s-a reținut mai sus, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **17.11.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registrul unic de control, iar Decizia de impunere nr.HDG-AIF ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **26.04.2018**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, aferente acestei perioade nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

Pe cale de consecință, analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată, se constată că **TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, este aferentă perioadei 01.10.2011 - 31.12.2016, perioadă care respectă dispozițiile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul în care s-a născut creanța fiscală, în sensul că obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată este calculată în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, conform celor mai sus descrise, astfel că, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, aferente creanțelor fiscale născute în anul fiscal 2011, potrivit prevederilor art.83 "Declarația privind venitul realizat" și art.84 "Stabilirea și plata impozitului anual datorat" din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

- a) *venitul net anual impozabil;*
- b) *câștigul net anual impozabil din transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare, în cazul societăților închise;*
- c) *câștigul net anual din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, și orice alte operațiuni de acest gen..”*

Având în vedere că:

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

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

Așa cum s-a reținut mai sus, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **17.11.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registrul unic de control, iar Decizia de impunere nr.HDG-AIF ..., contestată în cauză, a fost emisă la data de **26.04.2018**.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe venit, aferente acestei perioade nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

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

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

“Art.V. – (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap.II și III din titlul IX² al Codului fiscal revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin.(1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade. (...)

(3) Prin excepție de la prevederile alin.(2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin.(1). (...)”

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

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

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se

calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin.(4).

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

(4) **Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.**

(5) *La expirarea termenului prevăzut la alin.(4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală.”*

Potrivit prevederilor art.91 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală datorată.

Baza de impunere se constituie la momentul în care contribuabilul o declară prin declarația privind venitul realizat, având în vedere prevederile art.83 din Codul fiscal.

Din cele ce preced, coroborate cu cele arătate referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit, se reține că termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, aferente perioadei 01.01.2011 - 31.12.2016, nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la perioada supusă inspecției fiscale

Învocând prevederile art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, petentul susține că inspecția fiscală a fost în mod nelegal efectuată și pentru perioada anilor 2011 și 2012, aflându-se în afara perioadei prevăzute de lege.

Potrivit prevederilor art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, forma în vigoare la data demarării inspecției fiscale:

“Perioada supusă inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.*

(2) *Selectarea perioadelor care vor fi supuse inspecției fiscale se efectuează de organul fiscal în funcție de riscul fiscal identificat. Inspecția*

fiscală se poate extinde, cu respectarea alin.(1) și asupra celorlalte perioade fiscale neverificate.”

(la 03-09-2017 Alineatul (2) din Articolul 117 , Capitolul I , Titlul VI a fost modificat de Punctul 21, Articolul I din Ordonanța nr.30 din 30 august 2017, publicată în Monitorul Oficial nr.708 din 31 august 2017)

Conform celor descrise mai sus, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, au fost calculate în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili creanțe fiscale, conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de petent referitoare la perioada supusă inspecției fiscale, nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește excepția referitoare la anularea Deciziilor de impunere pe considerentul că motivarea nu corespunde standardelor legale, echivalând cu o nemotivare

Potrivit prevederilor **art.131** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.130 alin.(5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare; (...).”

În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează în conformitate cu prevederile **art.113 alin.(2)** din același act normativ, la:

“a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/ plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art.124 alin.(1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile; (...).”

În drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

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

(...)

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

(...).”

Iar, art.97 “Forma și conținutul deciziei de impunere” prevede:

“Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art.46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

În ceea ce privește formularul “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice” modalitatea de completare a acesteia este reglementată de Ordinul președintelui ANAF nr.3.771/2015, care precizează:

“ANEXA 1

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului “Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice”

Informațiile din conținutul formularului " Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice" se completează după cum urmează:

1. "Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" va cuprinde: (...)

2. "Date privind obligația fiscală":

2.1. Impozitul pe venit stabilit suplimentar: (...)

2.2. "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și/sau a evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra impozitului pe venit.

2.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea textului de lege pentru cazul constatat.

2.4. "Contribuții sociale stabilite suplimentar": (...)

2.5. "Motivul de fapt": se înscrie detaliat modul în care contribuabilul a respectat prevederile fiscale și contabile pentru stabilirea bazei impozabile și prezentarea consecinței fiscale.

2.6. "Temeiul de drept": se înscrie clar și detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea prevederilor legale pentru cazul constatat."

În ceea ce privește formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" modalitatea de completare a acesteia este reglementată de același act normativ, care precizează:

"ANEXA 5

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice"

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice" se completează după cum urmează:

1. "Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" cuprind următoarele informații:

2. "Date privind obligația fiscală" (...)

2.1.2. "Motivul de fapt": se înscrie detaliat modul în care contribuabilul a respectat prevederile fiscale și contabile pentru stabilirea bazei impozabile potrivit situațiilor de fapt, cu prezentarea consecinței fiscale.

2.1.3. "Temeiul de drept": se înscrie clar și detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a alineatului, a celorlalte elemente prevăzute de lege."

În lumina celor prezentate, se poate trage concluzia că Deciziile de impunere contestate, nu sunt un material întocmit arbitrar de către organele de inspecție fiscală, care conține doar constatări și consecințe fiscale, ci este un act administrativ elaborat după instrucțiuni precise, cuprinse într-un act normativ publicat în Monitorul Oficial, care urmărește toate elementele prevăzute în cuprinsul acestuia.

Din actele administrative fiscale contestate, se constată că la **“Motivul de fapt”**, organele autorității fiscale au înscris detaliat motivele care au condus la stabilirea de obligații suplimentare de plată ca urmare a desfășurării de activități economice, fără a fi autorizat și obținând venituri impozabile nedeclarate organelor fiscale.

Prin însăși forma și conținutul Deciziilor de impunere, prin explicațiile detaliate privind motivarea legală a constatărilor, organele autorității fiscale au reținut următoarele:

- persoana fizică X a efectuat un număr de 34 de tranzacții cu autoturisme, realizând un venit cumulativ de ... lei; tranzacțiile efectuate au fost utilizate în scopuri comerciale, obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice;
- a realizat activitatea neautorizată de tranzacții auto, respectiv achiziționare și comercializare de autoturisme, fără să declare veniturile realizate la organul fiscal competent;
- a înregistrat o cifră de afaceri, la data de **31.07.2011**, în sumă de ... lei, depășind plafonul de scutire a TVA, conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, având obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA și începând cu data de **01.09.2011** să se comporte ca o persoană impozabilă din acest punct de vedere, conform art.152. alin.(6) din Codul fiscal;
- având în vedere caracterul economic, continuu al activității desfășurate, în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) punctele (1) și (4) din Codul fiscal, a realizat o activitate independentă, cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului pe venit conform art.41 lit.a) din Codul fiscal.
- așadar, veniturile obținute de petent, sunt cuprinse în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe venit și a contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

La **“Temeiul de drept”** din Deciziile de impunere, sunt prezentate articolele de lege în baza cărora au fost stabilite obligațiile fiscale principale stabilite suplimentar de plată.

Analizând astfel actele administrative fiscale întocmite de echipa de control ca rezultat al inspecției fiscale efectuată, din prisma celor de mai sus, se poate constata că acestea întrunesc toate criteriile legale, prin acestea înțelegând argumentările bazate pe actele normative din legislația națională (Cod fiscal și Cod de procedură fiscală) care reglementează aplicarea și respectarea în domeniul TVA, CASS și impozitului pe venit.

Prin urmare, argumentul societății privind anularea Deciziilor de impunere, pe motiv că nu sunt motivate în fapt și în drept, nu are nicio justificare reală în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au

prezentat raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale principale pe perioada supusă controlului .

Faptul că petentul este nemulțumit de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că deciziile atacate sunt nemotivate. Așa cum s-a arătat, motivarea deciziilor a presupus existența unor constatări pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar.

În ceea ce privește argumentul contestatorului potrivit căruia actele atacate nu cuprind punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor și opinia organului de inspecție fiscală pentru care se înlătură apărările formulate, potrivit aspectelor consemnate la discuția finală cu contribuabilul din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.HDG-AIF .../26.04.2018 respectiv, concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, se reține faptul că, organele autorității fiscale au constatat că argumentele prezentate nu conduc la modificarea celor constatate prin raportul de inspecție fiscală, astfel că se prezumă că organele de inspecție fiscală mențin motivele de fapt și de drept menționate în cuprinsul actului de control.

Dealtfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală prin actul de control au răspuns punctual la afirmațiile petentului, au prezentat raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale principale pentru perioada supusă controlului, considerând nefondate afirmațiile contestatorului referitoare la prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, precum și aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.313 alin.(1) din Directiva Uniunii Europene 112/2006.

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

Asupra fondului cauzei

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara cu adresa nr.HDG_AIF .../21.05.2018, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de ... lei, ca decurgând din faptele domnului X de a ascunde baza impozabilă, atât din punct de vedere al TVA, cât și din punct de vedere al impozitului pe venit și CASS.

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

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

A. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X, datorează TVA aferentă vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, conform prevederilor legale.

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

Astfel, persoana fizică contestată a desfășurat activitate economică constând în cumpărarea și livrarea de autoturisme, realizând o cifră de afaceri la data de **31.07.2011** în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, iar conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului, respectiv de la data de **01.09.2011**.

Prin urmare, aferent veniturilor în sumă totală de ... lei obținute de către persoana fizică X din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei**, astfel:

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548% ($24 \times 100/124$), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2012 - 31.12.2016;

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 16,6667% ($20 \times 100/120$), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016.

În baza documentelor deținute, puse la dispoziție de terți, organele de inspecție fiscală au acordat **drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei**.

Ca urmare, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ 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/... 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.125¹ 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.125¹ 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 pentru perioada anilor fiscali 2012 - 2015, 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.”

Respectiv, cota standard de 20%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct.36 din Normele metodologice de aplicare ale art.291 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1/2016, pentru anul fiscal 2016.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2016, persoana fizică X, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, la data de 31.07.2011 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 01.09.2011.

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 de plată în sumă totală de ... lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite, conform

Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2014, pentru vânzările efectuate către persoane fizice, întrucât aceasta a realizat o activitate economică cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire de TVA și avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, devenind astfel persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

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

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

40. Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 2... primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele prevăzute de această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

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

.....

48. Astfel, s-ar părea că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiectiv determinarea bazei de impozitare celei mai apropiate de contravaloarea efectiv încasată de persoana impozabilă în cazurile în care nu este posibil să se obțină date obiective referitoare la datele operațiunilor impozabile, la destinatarii acestora, precum și la veniturile impozabile ale persoanei impozabile din cauza comportamentului fraudulos al acesteia și în special din cauza neîndeplinirii de către aceasta a obligației de a ține o contabilitate adecvată, care să permită instituțiilor naționale competente să restabilească situația în funcție de informațiile de care dispun, ținând seama de toate circumstanțele individuale.

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

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

În ceea ce privește susținerea petentului privitoare la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, învederăm următoarele:

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

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

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

De asemenea, o activitate economică poate fi desfășurată doar în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.

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

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.64 alin.(7), precizează: "În scopul aplicării art.152² alin.(13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini obligațiile prevăzute la punctele a), b), c), d) și e)", **iar petentul NU a îndeplinit aceste obligații, pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.**

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

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

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

Prin urmare, **pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art.152² Cod fiscal**, domnul X, trebuia să fie autorizat, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit art.153 Cod fiscal, aspecte care acesta nu le-a îndeplinit, astfel că organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de art.152² Cod fiscal. Contestatorul putea aplica regimul special pentru bunuri second-hand, în cazul în care se înregistrează în scopuri de TVA, se autoriza și își declara veniturile realizate din activitatea comercială, și emitea facturi, cu obligativitatea înscrierii acestei mențiuni.

Referitor la susținerea contestatarului privind obligația organului fiscal de a-l fi înregistrat din oficiu în scopuri de TVA, susținerile contestatarului nu pot fi reținute, în condițiile în care **dispozițiile legale aplicabile în materie stabilesc cu claritate atât obligațiile persoanelor impozabile** care desfășoară activități economice ce intră în sfera de aplicare a TVA, **cât și conduita de urmat de către organele de inspecție fiscală**, în situația în care descoperă nerespectarea de către contribuabili a obligațiilor fiscale prestabilite de lege.

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

consecințe de natură juridică care să profite persoanelor impozabile care nu și-au îndeplinit ori și-au îndeplinit cu întârziere obligațiile prevăzute de lege.

Astfel, în timp ce art.153 alin.(1) din Codul fiscal *prevede în mod expres obligația contribuabililor, persoane impozabile, de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA, la momente clar stabilite* (dovada fiind sintagma “**trebuie să solicite înregistrarea** în scopuri de TVA” în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire), iar art.152 alin.(6) din Codul fiscal *prevede și consecința juridică a nerespectării acestei obligații* de către contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectată), art.153 alin.(6) și (7) din Codul fiscal *prevede doar faptul că organele fiscale vor înregistra persoanele impozabile în scopuri de TVA* fie în urma solicitării acestora, fie din oficiu (dovada fiind sintagma “**vor înregistra**” utilizată atât în cazul înregistrării la cerere, cât și în cazul înregistrării din oficiu).

În ceea ce privește susținerea petentului potrivit căreia autovehiculele în cauză au fost bunuri proprietate personală, precum și luarea în calcul a unui preț nereal pentru autoturismul marca Opel Antara, 20.000 euro față de prețul de 7.500 euro, se arată următoarele:

Potrivit aspectelor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.HDG-AIF .../26.04.2018, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, persoana fizică X a efectuat un număr de 34 de tranzacții cu autoturisme, organele de inspecție fiscală reținând că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, acesta obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice.

De asemenea, au reținut că domnul X a utilizat în scop personal trei autoturisme, care nu au fost luate în calcul ca și venituri impozabile.

Petentul susține că autovehiculele au fost achiziționate pentru uzul personal, fără a prezenta niciun mijloc de probă care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

În ceea ce privește prețul autoturismului marca Opel Antara, suma de 20.000 euro a fost luată în calcul de către organele de inspecție fiscală, având în vedere informațiile primite de la terți, a contractului de vânzare-cumpărare, prețul înscris în contract fiind în sumă de 20.000 euro.

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

Art.5 “Aplicarea unitară a legislației

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

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

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

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

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

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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

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

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

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

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

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de ... lei și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X, datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată, aferente vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care, a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedeclarate, iar argumentele prezentate și documentele depuse în susținere, nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, domnul X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme în vederea revânzării, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Prin Decizia de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe venitul net anual impozabil în sumă de ... lei și o pierdere fiscală cumulată de reportat în sumă de ... lei**, astfel:

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

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

- *la nivelul anului 2012*, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală în cuantum de ... lei.

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

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

- *la nivelul anului 2013*, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală cumulată de reportat în cuantum de ... lei.

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

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

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

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2012, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au diminuat venitul net impozabil al anului 2013 în sumă de ... lei cu pierderea fiscală a anului 2012 și au stabilit o pierdere fiscală cumulată de reportat în cuantum de ... lei.

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

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

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

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

Datorită faptului că la finele anului fiscal 2013, în urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat o pierdere fiscală în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.80 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind reportarea pierderii din anii precedenți, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală cumulată de reportat în cuantum de ... lei.

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

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

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

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

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

- la nivelul anului 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit o pierdere fiscală cumulată de reportat în cuantum de ... lei.

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

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

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

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

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

Pentru anul fiscal 2011

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

Pentru anul fiscal 2013

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

Pentru anul fiscal 2015

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin.

(3), precum și din practicarea unei meserii.”

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

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

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

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

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

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

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

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

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

Începând cu data de 01 ianuarie 2016, sunt incidente prevederile art.68 alin.(1), alin.(2) lit.a), art.118 alin.(3) și art.122 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

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.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

Art.118 “Stabilirea venitului net anual impozabil (...)

(3) Pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole, silvicultură și piscicultură se reportează și se compensează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 7 ani fiscali consecutivi.”

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.(...)”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, 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, respectiv art.64 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal: *“(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:*

a) activități independente;(...)”

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

Luând în considerare prevederile legale invocate, precum și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în perioada supusă verificării, respectiv 2011 - 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect în sarcina persoanei fizice X, un impozit pe venit în sumă de ... lei.

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 XI² “Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

Art.296²¹ “(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.296²² “(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.296²¹ 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.296²⁵ “(...) (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.”

Începând cu data de 01 ianuarie 2016, sunt incidente prevederile art.155 alin.(1) lit.c), art.156, art.170 alin.(1) și art.175 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

Art.155 “Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art.153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri: (...)

c) venituri din activități independente, definite conform art. 67;8...)”

Art.156 “Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:
a) 5,5% pentru contribuția individuală; (...)

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. (...)”

Art.175 *“Declararea și definitivarea contribuției de asigurări sociale de sănătate (...)*

(2) Pentru anul fiscal 2016, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit, pe baza declarațiilor menționate la alin.(1), prin aplicarea cotei prevăzute la art.156 lit.a) asupra bazelor de calcul prevăzute la art.170-1..., după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere. Baza lunară de calcul astfel evidențiată nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă venitul pentru care se calculează contribuția este singurul realizat.”

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor realizate de o persoana 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 - 31.12.2016, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul X.

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

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

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF .../26.04.2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018 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.

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

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de către **domnul X**, împotriva **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../26.04.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a **DECIZIEI DE IMPUNERE nr.HDG-AIF .../26.04.2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.HDG-AIF .../26.04.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

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

Prezenta decizie se comunică la:

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

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

Director General