



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 3769/05.12.2017
privind soluționarea contestației depusă de dl. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../18.09.2017.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost
sesizată asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../18.09.2017, depusă de

Dl. X
CNP ...
cu domiciliul în ...,
județul Hunedoara.

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG .../31.08.2017
și la A.J.F.P. Hunedoara - AIF sub nr. HDG_AIF .../01.09.2017.

Prin contestația formulată și depusă dl. X prin av. BBC, solicită anularea:
- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la
persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, prin care a fost stabilită suplimentar
sumă de ... lei, reprezentând TVA.

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale
aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale
la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, prin care a fost stabilit
suplimentar impozit pe venit în sumă totală de ... lei și CASS în sumă de ... lei.

- Raportului de inspecție fiscală nr. HDG-AIF.../18.07.2017.

- Procesul verbal nr. HDG-AIF.../19.07.2017

- Decizia nr..../07.08.2017 privind înregistrarea în scopuri de TVA.

Contestația a fost formulată și semnată de av. BBC, fiind depusă
împuternicirea avocațială de reprezentare așa după cum prevede art. 269 din
Legea nr. 207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere nr. HDG-AIF.../18.07.2017 și nr. HDG-AIF.../18.07.2017, emise de A.J.F.P. Hunedoara - AIF, respectiv data de 26.07.2017, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

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

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva:

- Procesului verbal nr. HDG- AIF.../19.07.2017
- Raportului de inspecție fiscală parțială nr. HDG_AIF.../18.07.2017
- Deciziei de impunere nr. HDG- AIF.../18.07.2017
- Deciziei de impunere nr. HDG- AIF.../18.07.2017

privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar, pentru anii 2011-2016, de către organele de inspecție fiscală, în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate (CASS) în sumă de ... lei;

- impozit pe venit în sumă de ... lei;

- TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, petentul solicită și anularea deciziei nr....04/07.08.2017 privind înregistrarea în scopuri de T.V.A.

În primul rând petentul consideră că a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale, cu privire la creanțele fiscale aferente anului 2011.

Se arată că potrivit dispozițiilor art. 91 din O.G. nr; 92/2003 (aplicabile în cauză prin raportare la art. 347 alin.1 din Legea nr. 207/2015), termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale este de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În cazul de față, pretinsa creanță a organului fiscal, aferentă anului 2011, s-a născut în acel an, iar, potrivit prevederilor legale indicate în paragraful anterior, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2012, împlinindu-se la data de 01.01.2017.

Potrivit raportului de inspecție fiscală parțială din data de 17.07.2017, inspecția fiscală a început la data de 09.06.2017 și s-a încheiat la data de 03.07.2017, desfășurându-se deci, după data împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011.

În aceste condiții, petentul consideră că toate obligațiile fiscale enumerate mai sus, ce fac obiectul prezentei contestații, sunt nedatorate, întrucât au fost stabilite în mod nelegal după împlinirea termenului de prescripție pentru stabilirea lor.

Totodată, petentul arată că s-a reținut în mod eronat printr-o anexă la raportul de inspecție fiscală faptul că ar fi achiziționat la data de 09.03.2011 un autoturism, pe care l-ar fi înstrăinat la data de 12.07.2011, cu suma de ... Euro.

În legătură cu acest autoturism AUDI A6 cu seria de sasiu ..., arată faptul că acesta a fost achiziționat la data de 09.03.2009, după cum rezultă din factura fiscală nr. ...de la acea dată, pe care o anexează prezentei, și a fost înmatriculat pe numele petentului la data de 16.03.2009, acest din urmă fapt fiind confirmat prin adresa nr. .../28.08.2017 a Instituției Prefectului Județului Hunedoara (Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor Hunedoara). Din cuprinsul adresei respective rezultă că autoturismul a fost înmatriculat pe numele său până la data de 02.12.2011, când a fost radiat pentru transfer de proprietate.

În afara celor arătate la capitolul privind prescripția, petentul consideră că obligațiile fiscale stabilite în raport de această vânzare nu sunt oricum datorate, deoarece nu se poate aprecia că vânzarea autoturismului proprietate personală se încadrează la dispozițiile art. 127 alin.1 și 2 din Legea nr. 571/2003 (act normativ aplicabil anului 2011)

Astfel, se arată că autoturismul marca Audi A6, vândut cu suma de ... euro, a fost înmatriculat pe numele său timp de aproape 2 ani și 9 luni, interval în care a folosit autoturismul în nume personal, situație în care vânzarea acestuia nu constituie o activitate economică, și, mai mult, petentul consideră că nu este persoană impozabilă în sensul textului de lege mai sus indicat.

Apoi, nu există nicio altă dispoziție legală din Codul fiscal, care să prevadă obligativitatea plății vreunui impozit (fie impozit pe venit, fie T.V.A.) sau contribuții sociale pentru vânzarea unui autoturism din patrimoniul personal în cel al unei alte persoane.

Mai precizează, în privința T.V.A., faptul că, dacă înstrăinarea autoturismului proprietate personală Audi A6 nu constituie o activitate economică, și nu intră sub incidența dispozițiilor legale în materie de T.V.A., apare ca evident faptul că, în privința celorlalte tranzacții realizate în anul 2011, plafonul de scutire de 35.000 euro prevăzut de art. 152 alin.1 din Legea nr. 571/2003 nu a fost depășit (nici în anul 2011 și nici ulterior), așa încât nu sunt aplicabile în cauză prevederile alin. 6 ale aceluiași articol, care impun persoanei impozabile înregistrarea în scopuri de T.V.A. dacă depășește plafonul de scutire.

În atare condiții, nu sunt datorate obligațiile fiscale de natura TVA pentru perioada supusă controlului fiscal.

II. Organele fiscală din cadrul AJFP Hunedoara - AIF au consemnat următoarele:

În perioada 01.01.2012 - 31.12.2015 contribuabilul X a efectuat operațiuni de vânzare de bunuri, în această perioadă achiziționând mai multe

autoturisme pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, obținând din aceste operațiuni venituri nedeclarate organelor fiscale și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice, de natură comercială.

Astfel, în perioada 2011 - 2016, dl. X a realizat venituri după cum urmează:

An 2011 - ... lei

An 2012 - ... lei

An 2013 - ... lei

An 2014 - ... lei

An 2015 - ... lei

An 2016 - ... lei

Referitor la TVA.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X, în perioada 2011 - 2016, a efectuat operațiuni economice cu caracter de continuitate constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru operațiunile economice cu caracter comercial având ca obiect vânzarea de autovehicule, contribuabilul, avea obligația de înregistrare ca persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, contribuabilul a realizat venituri în valoare de ... lei, depășind în anul fiscal 2011, luna iulie, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei.

Se precizează că veniturile realizate de petent în anul 2011, au fost în valoare de ... lei, iar modul de calcul al cifrei de afaceri este redat de organele de inspecție fiscală în anexa 2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, data de la care domnul X, trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.09.2011.

Având în vedere contractele de vânzare - cumpărare deținute și analizate de către echipa de inspecție fiscală precum și prevederile legale cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor impozabile din punct de vedere T.V.A. Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, domnul X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a 43 de autovehicule, prezentate de către organele de inspecție fiscală în anexa nr. 3.

- în luna iulie 2011, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscală, au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru

perioada: octombrie 2011 - decembrie 2015, conform prevederilor art.140, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și 20% pentru anul 2016, conform prevederilor art.291, alin. (1), litera a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei, fiind prezentată de organele de inspecție fiscală anexa nr.4.

Pentru perioada 2012 - 2016 domnul X nu a prezentat documente justificative în baza cărora organele de inspecție fiscală ar putea acorda drept de deducere a TVA, prin urmare organele de inspecție fiscală pentru perioada verificată au stabilit în sarcina contribuabilului, TVA de plată în sumă de ... lei.

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

Perioada verificată: 01.01.2011 - 31.12.2015;

În urma verificării prin sondaj a documentelor financiar - contabile, organele de inspecție fiscală, au constatat că d-ul X ,datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru activitatea desfășurată de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, care face obiectul inspecției fiscale parțiale, stabilind CASS individuală de plată, pentru anul 2011 în sumă de ... lei.

Cu privire la impozitul pe venit

Perioada verificata: 01.01.2011 - 31.12.2015.

În perioada verificată contribuabilul realizează venituri din activitatea privind comerțul cu autoturisme, care se încadrează în categoria activităților independente prevăzute la art. 7, al.(1), pctA din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și art. 46, alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Contribuabilul nu a depus declarația de venit cod "200" prevăzută la art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la organul fiscal teritorial competent, respectiv SFM Hunedoara, la termenale legale prevăzute de legislația în vigoare. De asemenea contribuabilul nu a condus evidența contabilă privind operațiunile economice efectuate.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv, documentele de cumparare a autoturismelor și documentele de vânzare a acestora organele de inspecție fiscală au constatat că petentul a realizat venituri din activitatea privind comerțul cu autoturisme, astfel:

Veniturile realizate în anul 2011 au fost în valoare de ... lei, iar cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând un venit net impozabil în valoare de ... lei.

Veniturile realizate în anul 2012 au fost în valoare de ... lei (din care TVA colectată în sumă de ... lei), cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând o pierdere în valoare de ... lei.

În anul 2013 veniturile realizate au fost în valoare de ... lei (din care TVA ...), cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând pierdere în valoare de ... lei.

Veniturile realizate în anul 2014 au fost în valoare de ... lei (din care TVA de ...lei), și cheltuielile au fost în valoare totală de ...lei, rezultând o pierdere în valoare de ... lei.

Veniturile realizate în anul 2015 au fost în valoare de ...lei (din care TVA de ... lei), și cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând o pierdere în valoare de ...lei.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatar și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

Dl. X, CNP ... are domiciliul în ..., județul Hunedoara, fiind reprezentat de dl. BBC în calitate de avocat cu sediul profesional în..., județul Hunedoara.

În fapt, prin contestația depusă dl. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, prin care a fost stabilită suplimentar sumă de ... lei, reprezentând TVA și împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, prin care a fost stabilit suplimentar impozit pe venit în sumă totală de ... lei și CASS în sumă de ... lei.

De asemenea, petentul înțelege să conteste atât Raportul de inspecție fiscală nr. HDG-AIF.../18.07.2017, Procesul verbal nr. HDG-AIF.../19.07.2017, cât și Decizia nr....04/07.08.2017 privind înregistrarea în scopuri de TVA.

Referitor la capătul de cerere privind contestarea Procesului verbal nr. HDG-AIF.../19.07.2017 și Deciziei nr....04/07.08.2017 privind înregistrarea în scopuri de TVA, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu acest capăt de cerere, în condițiile în care nu intră în competența sa de soluționare.

În drept, potrivit art.98 și art.272 alin.(1) și (6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*Art.98 "Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere
Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative
fiscale:*

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

- b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;
- c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;
- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Art.272 “Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(6) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin.(1) se soluționează de către organele fiscale emitente.*

În acest sens, Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, prevăd următoarele:

“5.1. *Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.(...)*

5.3. *Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. (...)*”

Se reține că, potrivit art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, organele specializate în soluționarea contestațiilor, constituite la nivelul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, au o competență strict delimitată, ele nu se pot investi decât cu soluționarea contestațiilor care privesc sume stabilite în decizii de impunere, în actele administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și în decizii de regularizare privind datoria vamală, deci cu anumite categorii de acte administrative fiscale expres și limitativ prevăzute de lege.

În condițiile în care Procesul verbal nr.../19.07.2017 și Decizia nr..../07.08.2017 privind înregistrarea în scopuri de TVA, nu reprezintă act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere, în temeiul pct.5.3. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015, competența de soluționare aparține Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara, în calitate de organ fiscal emitent al actului atacat, care va soluționa contestația depusă pentru acest capăt de cerere, în condițiile legii.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.../18.07.2017 emis de către A.J.F.P Hunedoara, se reține că raportul

de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic 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 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

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;*

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.”*

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

„ART. 93

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 contestației îl reprezintă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017 și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, ambele emise de AJFP Hunedoara.

Referitor la contestația depusă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, în ceea ce privește T.V.A în sumă de ... lei și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, prin care a fost stabilită suplimentar suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit și suma de ... lei, reprezentând CASS.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petentul a atacat în procedura prealabilă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, și împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017.

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că aspectele cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziilor de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a și lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva dl. X a fost formulată sesizare penală, înregistrată la AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. HDG_AIF .../31.08.2017, pentru prejudiciul stabilit în sumă totală de ... lei reprezentând :

- TVA: ... lei;
- Impozit pe venit : ... lei;
- CASS individuală : ... lei.

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

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

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

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

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare

ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

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

În temeiul art.20 alin.(2) Cod procedură penală, constituirea ca parte civilă presupune o manifestare de voință a subiectului de drept, manifestare ce trebuie să se concretizeze într-o declarație scrisă de constituire de parte civilă, înscris care să conțină informații concrete cu privire la natura și întinderea pretențiilor, a motivelor și a probelor pe care se întemeiază. Astfel, ANAF este datoare a se constitui ca parte civilă după parcurgerea etapelor stabilite de procedura fiscală în individualizarea creanței fiscale.

Deși, potrivit aceluși articol alin.(1), constituirea ca parte civilă se poate face până la începerea cercetării judecătorești, la data soluționării contestației, în considerarea dispozițiilor art.277 alin.(4) Cod procedură fiscală anterior citate și în lipsa unui înscris care să indice faptul că organele fiscale s-au constituit parte civilă conform prevederilor legale, organele de soluționare vor proceda la antamarea fondului cauzei supuse soluționării.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice au efectuat, la persoana fizică X, o inspecție fiscală parțială urmare căreia au încheiat Decizia de impunere nr. HDG-AIF.../18.07.2017 și Decizia de impunere nr. HDG-AIF.../18.07.2017, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. HDG-AIF.../18.07.2017.

Controlul a avut ca obiect verificarea persoanelor fizice care au realizat venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X având CNP ..., în perioada 01.01.2011 - 31.03.2016, a achiziționat mai multe autovehicule, în scopul vânzării 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, după cum urmează:

- în anul 2011 suma de ... lei;
- în anul 2012 suma de ... lei;
- în anul 2013 suma de ... lei;
- în anul 2014 suma de ... lei;
- în anul 2015 suma de ...lei;
- în anul 2016 suma de... lei.

Astfel, conform Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD.../18.07.2017, organul de inspecție fiscală a stabilit că în perioada 01.01.2011-31.12.2011, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de

autovehicule, realizând un venit cumulat de ... lei, rezultat din vânzarea a 43 de autovehicule.

În luna iulie 2011, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei, iar veniturile realizate în anul fiscal 2011 fiind în sumă de ... lei.

Prin urmare organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată aplicând procedeul sutei mărite, rezultând TVA colectată în sumă de ... lei, iar datorită faptului că pentru perioada 2012 -2016, petentul nu a prezentat documente justificative în baza cărora organele de inspecție fiscală ar fi putut acorda drept de deducere a TVA, au stabilit un TVA de plată în cuantum de ... lei.

Pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru activitatea desfășurată de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, care face obiectul inspecției fiscale parțiale, stabilind CASS individuală de plată în sumă de ... lei.

De asemenea, pentru aceiași perioadă și pentru aceleași fapte de comerț, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe venit în sumă de ... lei.

Prin contestația depusă, dl. X contestă faptul că organele de control nu au luat în considerare următoarele aspecte:

- autoturismul AUDI A6 a fost folosit de petent în scopuri personale timp de 2 ani și 4 luni și nu în scopuri comerciale (revânzare) pentru a realiza profit.
- prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011;

În drept, în materia TVA, 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 T.V.A. 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 T.V.A.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al T.V.A, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a T.V.A. 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 H.G. 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 T.V.A, 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 T.V.A. 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 H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

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

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

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.”

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

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125^1 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 T.V.A. cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. 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 HG 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 T.V.A. în regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2011-2016:

„(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 înregistrate 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 T.V.A, 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 înregistrate în scopuri de taxă.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de T.V.A. sau care nu sunt supuse cotei reduse a T.V.A, 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.

Prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, trebuie coroborate cu cele ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare ale art. 140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, care precizează:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ 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 prestărilor 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.”

iar începând cu data de 01.01.2016 – 31.12.2016 se aplicată cota de T.V.A. de 20%, conform art. 291 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

coroborate cu pct. 36 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

“36. Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;”

Din prevederile legale citate, rezultă că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de T.V.A. 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.

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

“Art. 7 - 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”.

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

Totodată, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsește liberă 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, în vigoare în anul 2011, care precizează că:

„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 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturii. 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”,

iar conform prevederilor aplicabile în perioada 2012 – 2015, care precizează că:

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

De asemenea art. 80 din acelaș act normativ prevede că: *„(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."

În drept, în materia contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt aplicabile prevederile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății în vigoare în anul 2011, precum și ale Titlului IX² „Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012 – 2015, care precizează:

- Legea nr. 95/2006, coroborat cu Ordinul 617/2007, emis de CNAS, art. 8, alin. (2) și (3): "*Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra 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*" ,

și art. 7, alin. (1), lit. a): "*Persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra: a) venitului, 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*".

- art. 296²², alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: "*Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului national 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]n 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 contribuție*".

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

Totodată, prevederile art.85 și art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

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

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

Art. 110 - Colectarea creanțelor fiscale

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

a) decizia de impunere;”

coroborat cu pct.107.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;

[...]

c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;[...].”

În ceea ce privește obligațiile de plată datorate, reprezentând taxe și impozite stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, acestea se individualizează de către organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte:

În perioada 01.01.2011-31.12.2011, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter de continuitate, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a nu mai puțin de 43 de autovehicule, realizând venituri cumulate în sumă de ... lei, rezultate din vânzarea acestora, fiind considerate a fi venituri comerciale din activități independente ce sunt supuse impozitării, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestor (autoturisme), caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile/mobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor efectuate determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din patrimoniul personal.

Prin contestația formulată, petentul arată că organele de control nu au luat în considerare faptul că autoturismul AUDI A6 a fost folosit în scopuri personale timp de 2 ani și 4 luni și nu în scopuri comerciale (revânzare) pentru a realiza profit, anexând în acest sens factura de achiziție a autoturismului Audi A6 cu seria

de sasiu ..., emisă de către SC DB SRL în data de 09.03.2009, acesta fiind înstăinat în anul 2011.

Referitor la acest aspect se reține faptul că acest autoturism se încadrează la bunurile exceptate de la cifra de afaceri din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art. 152, alin. 2) din Legea nr. 571/2003, care stipulează:

Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (7¹), a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și j), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

(a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă; "

și ale pct. - lui 3, alin. (2) din H G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 :

"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. "

Având în vedere aspectele de mai sus, datorită faptului că, domnul X a prezentat ulterior încheierii inspecției fiscale, documente justificative care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, în baza Procesului - Verbal nr.../ 07.09.2017, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea prejudiciului stabilit în sarcina conestatorului, înaintând în acest sens către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara o Completare la Sesizarea Penală nr. .../31.08.2017 prin care s-a stabilit suma de ... lei ca și obligații suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei.

Astfel, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../12.09.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, fac precizarea că: "s-a procedat la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de

contribuabilul verificat, stabilindu-se că, pentru veniturile obținute în perioada 2011-2015 din comercializarea de autoturisme second-hand dl. X datorează bugetului de stat următoarele obligații fiscale suplimentare:

- *impozit pe venit în sumă de ... lei;*
- *CASS în sumă de ... lei”*

În condițiile în care, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../12.09.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../18.09.2017, AJFP Hunedoara - organ fiscal de administrare care conduce evidența creanțelor fiscale ale petentului, în scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora – a procedat la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de petent, în considerarea dispozițiilor art. 30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.”, coroborat cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează: *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, pentru acest capăt de cerere, urmează a se decide:

- *admiterea contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând TVA.*
- *admiterea contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit.*
- *admiterea contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând CASS.*
- *respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit.*
- *respingerea ca neîntemeiată a contestației depusă de dl. X, pentru suma de ... lei, reprezentând CASS*

Referitor la aspectele procedurale invocate și anume prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anul 2011.

În fapt, prin contestația formulată, contribuabilul arată că, potrivit art. 91, alin. 1 din Codul de procedură fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Astfel consideră că pentru creanța fiscală aferentă anului 2011, născută în acel an, termenul de prescripție a început să curgă de la 01.01.2012, împlinindu-se la data de 01.01.2017.

Verificarea organelor de control, a vizat perioada 2011 - 2016 iar prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere organele fiscale au stabilit în anul 2017, obligații fiscale aferente anului 2011, după data împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, conform prevederilor legale ce reglementează prescripția în materie fiscală.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că acestea au stabilit obligații fiscale, pentru veniturile impozabile realizate de contestator și nedeclarate, începând cu anul 2011, având în vedere faptul că, acesta nu a depus Declarația cod 200 privind veniturile realizate din România.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 23. - (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 naste dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."

„Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

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

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."

„Art. 91. - (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."

Astfel, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină nasterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă.

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, conform căroră:

"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 veniturii. [...]."

Totodată, la art. 84 din acelaș act normativ se precizează:

„ART. 84 - Stabilirea impozitului pe venitul net anual impozabil și termenul de plată

(1) Impozitul pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual impozabil datorat este calculat de contribuabil, pe baza declarației de impunere, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil/câștigului net anual impozabil din anul fiscal.

(1¹) Data de 25 mai inclusiv a fiecărui an fiscal se constituie atât termen de declarare, cât și termen de plată a impozitului pe venit."

În cazul de față, data la care se naște baza de impunere pentru impozitul pe venit și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente anului 2011 este data de 25 mai 2012 - dată până la care contribuabilul avea obligația să depună la organul fiscal declarația privind venitul realizat în anul 2011, iar termenul de prescripție a dreptului A.J.F.P. Hunedoara de a stabili în sarcina domnului X obligații fiscale aferente anului 2011 curge de la data de 01 ianuarie 2013 și se împlinește la data de 31 decembrie 2017.

Inspekția fiscală a început la data de 09 iunie 2017, așa cum s-a consemnat în raportul de inspekție fiscală, astfel că organele de inspekție fiscală au stabilit obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe venit și contribuția pentru asigurări sociale de sănătate aferente anului 2011 în cadrul termenului legal de prescripție.

Sușinerile contribuabilului cu privire la momentul la care a început să curgă termenul de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente anului 2011 (1 ianuarie 2012) sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei. Astfel, contestatarul confundă, pe de o parte, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea venitului net impozabil prin declarația privind venitul realizat) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic), iar pe de altă parte, același moment, cu elementele ce determină obiectul impunerii (venitul net impozabil) și perioada fiscală (anul calendaristic).

Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 din Codul de procedură fiscală, în raport cu alin. (1) al aceluiași articol, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că excepția prescripției invocată este nefondată, drept pentru care, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Precizăm că la soluționarea prezentei contestații au fost avute în vedere și prevederile art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare din 01 ianuarie 2016), respectiv: "*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 [...]*", astfel că termenul de prescripție pentru obligațiile fiscale aferente anului 2011 a fost calculat după normele în vigoare la data la care a început să curgă, adică după dispozițiile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *admiterea* contestației depusă de domnul X pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA, cu consecința anulării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD.../18.07.2017.

- *admiterea* contestației depusă de domnul X pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017.

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de domnul X, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. HDG-AIF.../18.07.2017, emisă de AJFP Hunedoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD.../18.07.2017, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe venit în sumă de ... lei;
CASS în sumă de ... lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- av. BBC

- A.J.F.P. Hunedoara cu aplicarea prevederilor pct.7.6.
din O.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie 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,