

DECIZIA nr. 178 din 2021
 privind soluționarea contestației formulate de

.....
 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești
 sub nr.

Cu adresa nr. înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** – **Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de cu domiciliul în mun..... jud....., având CNP

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr. și Raportului de inspecție fiscală nr. precum și a Anexelor la acesta, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice având ca obiect suma totală delei reprezentând :

- impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatorului în data de iar contestația a fost depusă în data de înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești este legal investit să soluționeze contestația formulată de

Contestația a fost depusă prin avocat, conform prevederilor art. 269 alin.(1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială, în original pentru avocat.....

I. Prin contestația formulată contribuabilul contestă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr., a Raportului de inspecție fiscală nr. precum și a Anexelor la acesta, pe motiv ca sunt neîntemeiate, invocând în susținere următoarele motive:

Totodată contribuabilul face precizări cu aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi, invocând dispozițiile art. 352 din Noul cod de procedură fiscală, art. 347, art. 501 din noul Cod fiscal, considerând că aplicabilitatea normelor de drept fiscal, trebuie analizată în acord cu prevederile art. 15 alin.(2) din Constituția României, în sensul că legea fiscală nu poate retroactivă.

Deasemenea se sustine că, din interpretarea coroborată a prevederilor legale menționate, rezultă faptul că pentru creanțele născute înainte de data de 01 ianuarie 2016 sunt

aplicabile în speța Vechiul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003), respectiv, vechiul Cod de procedură fiscală (OG nr. 92/2003), în timp ce pentru creanțele fiscale nascute după data de 01 ianuarie 2016 devin aplicabile în speță prevederile noului Cod fiscal (Legea nr. 227/2015 Legea nr. 207/2015) respectiv noului Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015).

Inspectia trebuie să respecte prevederile art. 91 alin.1) și 2) , art. 23 alin.(1), art. 98 alin. (10), art. 117 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatorul precizează faptul că, pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale și implicit de a exercita inspectie fiscală este prescris, fapt ce conduce la anularea constatărilor în ceea ce privește obligațiile fiscale pentru anul 2015.

Contestatorul invocă prevederile art. 98 alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precum și prevederile art. 6, art. 118 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea contestatorul constată nelegalitatea deciziilor de impunere, întrucât în cuprinsul acestora nu sunt indicate motivele de fapt și de drept conform prevederilor art. 43 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, solicitând desființarea actului administrativ fiscal.

Decizia de impunere este întocmită cu încălcarea prevederilor art. 87 și ale OMF nr. 1415/2009 deoarece îi lipsesc elementele prevăzute de art. 43 din O.G. nr. 92/2003.

Lipsa motivării deciziei de impunere contestate conduce la încălcarea principiului transparenței ce guvernează actul decizional în materie administrativă de către organul emitent.

Contestatorul invocă și Jurisprudența comunitară precum și Decizia nr. 1580/2008 a Înaltei Curți.

De asemenea contestatorul invocă prevederile art. 5, 6, 7, 12 și 65 din Codul de procedură fiscală.

Prin contestația formulată precizează că achiziționarea și apoi înstrăinarea unor autoturisme într-o perioadă scurtă de timp și fără obținerea unui profit, nu poate conferi calitatea de persoană impozabilă așa cum se prevede la art. 127 alin.1 și 2 din Legea nr. 571/2003.

Referitor la calitatea de persoană impozabilă, contestatorul invocă prevederile art. 7 din Codul comercial, art. 287/2009 privind Codul civil, art. 8 alin.(1) din Legea nr. 71/2011.

Contestatorul invocă prevederile art. 127 din Legea nr. 571/2003, considerând că actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale și netemeinice, iar referitor la veniturile realizate contestatorul menționează că acesta nu a prezentat niciodată un venit realizat.

Referitor la accesoriile calculate, contestatorul consideră că organele de inspectie fiscală nu precizează care este textul de lege incident precum și modalitatea de calcul la acestora și nici perioada pentru care s-au calculat aceste dobânzi nu este stabilită în mod legal.

Deasemenea, se precizează că organele de inspectie fiscală au încălcat și prevederile art. 7 alin.(5) , art. 12, art. 107, art. 65 din Codul de procedură fiscală.

II. Organele de inspectie fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Argeș au efectuat inspectia fiscală la persoana fizică pentru impozit pe venit, contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuție de asigurări sociale de stat.

Constatările inspectiei fiscale au fost consemnate în Raportul de inspectie fiscală nr. încheiat în data de care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. din care rezultă următoarele:

Data începerii inspectiei fiscale a fost comunicată contribuabilului cu Avizul de inspectie fiscală nr. aviz ce a fost returnat cu mențiunea "RETUR Avizat/Reavizat termen de păstrare", organele de inspectie fiscală retransmițând avizul de inspectie fiscală acest fiind returnat cu aceeași mențiune "RETUR Avizat/Reavizat termen de păstrare".

Întrucât avizul nu a putut fi comunicat contribuabilului, organele de inspectie fiscală au procedat conform prevederilor art. 47 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, la publicarea pe site-ul ANAF a acestuia, conform Anunțului colectiv nr.

Inspekția fiscală a început la data de și a vizat următoarele obligații fiscale și perioade:

- impozit pe venit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2020;
- contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2015-31.12.2020;
- contribuție de asigurări sociale de stat pentru perioada 01.01.2015-31.12.2020.

Inspekția fiscală s-a realizat în conformitate cu prevederile art. 116 alin. lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspekție fiscală au constatat că în perioada verificată persoana fizică pentru activitatea desfășurată nu a depus declarația D 200 privind veniturile realizate în anul 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020.

Documentele justificative care au stat la baza verificării tranzacțiilor cu autoturisme efectuate de persoana fizică au fost puse la dispoziția organelor de inspekție fiscală de către Primăria Municipiului

Inspekția fiscală a fost efectuată pe baza documentelor puse la dispoziție de către Primăria Municipiului Argeș, iar în urma analizării acestora pe perioada supusă inspekției fiscale 2015-2020 privind IV, CASS și CAS a rezultat ca persoana fizicăa desfășurat activitate economică cu caracter de continuitate în mod reperat fără a declara veniturile obținute în vederea impozitării (achiziții și vânzare de autoturisme).

Organele de inspekție fiscală au constatat că a obținut venituri din activități independente - venituri comerciale în conformitate cu prevederile art.41, art.46, art.48 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015) precum și prevederile art.61, art.67 și art.68 din Legea nr.227/2015 privind Cdul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2016).

Pe baza documentelor transmise de Primăria Municipiului organele de inspekție fiscală au constatat venituri încasate din activitatea economică desfășurată, astfel: în anul 2015 suma de lei, în anul 2016 suma de lei, în anul 2018 suma de lei, în anul 2019 suma de lei, în anul 2020 suma de lei, venituri care deși au fost realizate, nu au fost declarate în formularul 200 - Declarația privind veniturile realizate.

Organele de inspekție fiscală, urmare constatărilor efectuate, conform prevederilor art.41 lit.a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), coroborate cu pct. 21 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, precum și cele ale art.61 lit.a), art.67 alin.(1) și art.68 alin.(1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 6 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016 au stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit în sumă totală de lei (..... lei/2015 + lei/2016 + lei/2018 + lei/2019 + lei/2020).

Conform prevederilor art. 170 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 95/2006, Legea nr. 209/2019, art. 131 alin.(4) lit.b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit anual stabilit de inspekția fiscală și venitul net declarat de contribuabil ca urmare a desfășurării unei activități cu caracter de continuitate, organele de inspekție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de lei.

III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspekției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:

În fapt, conform **Raportului de inspekție fiscală nr.** încheiat în data de **2021** la de organele specializate ale Inspekției Fiscale din cadrul A.J.F.P.a cuprins perioada 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2020 pentru **impozitul pe venit și CASS**, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

completările ulterioare (valabile până la data de 31.12.2015) și din Normele metodologice aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare (valabile începând cu data de 01.01.2016).

În ceea ce privesc constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite **obligații fiscale suplimentare de plată** în sumă totală delei, reprezentând :

- impozit pe venit în sumă de lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

- Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe venit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2020 au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă de lei.

Impozitul pe venit stabilit suplimentar, contestat, în sumă delei, este rezultatul majorării venitului impozabil urmare constatării faptului că persoana fizică neautorizată nu a declarat la organele fiscale veniturile obținute, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate dispozițiile art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1) și art. 48 alin.(2) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile art.61 lit.a), art. 67 alin.(1) și art. 68 alin. (1), (2) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (..... lei x 16%,lei x 10%).

Diferența suplimentară la impozitul pe venit s-a datorat majorării bazei impozabile cu suma de lei reprezentând venituri nedeclarate rezultate din tranzacțiile cu autoturisme.

- Referitor la **contribuția de asigurări sociale de sănătate** care a cuprins perioada 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2020 organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei (..... x 5,5%).

Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. În ceea ce privește susținerea din contestație cu privire la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura impozitului pe venit aferente creanțelor fiscale născute în anul 2015, se rețin următoarele:

În fapt, începând cu data de 02.12.2020 a fost supus unei inspecții fiscale privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat de natura impozitului pe venit, CAS și CASS aferente perioadei 01.01.2015 - 31.12.2020.

Urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au emis pentru Raportul de Inspecție Fiscală nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

Prin contestația formulată, contribuabilul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a mai stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit aferente anului 2015.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr.și emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

Prin urmare, referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia impozitului pe venit aferentă creanțelor fiscale născute în anul 2015, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“Art. 347 - Dispoziții privind termenele

(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 dispozițiile legale și ținând cont că, contribuabilul invocă dreptul organelor de inspecție fiscală de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe venit pentru anul 2015, sunt aplicabile dispozițiile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015).

Art.21, art.22, art.23, art.91, art.93 și art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2015), precizează:

“Art. 21 - Creanțele fiscale

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

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

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

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

Art. 22 - Obligațiile fiscale

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

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

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

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

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

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

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

Art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) decizia de impunere;
- b) declarația fiscală;
- c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;
- d) declarația vamală;
- e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;
- f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;
- g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;
- h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească. [...]

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

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

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 impozit pe venit, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

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

Astfel, în înțelesul prevederilor art. 23 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, (în vigoare în anul 2015), nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

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

Organul de soluționare a contestației, reține că contestatorul invocă prescripția dreptului organului fiscal de efectua o verificare privind impozitul pe venit aferent anului 2015.

În ceea ce privește **impozitul pe venit** speței îi sunt incidente, în materia impunerii, prevederile art.83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la 31.12.2015), care precizează:

“Art. 83 - Declarația privind venitul realizat

(1)^{*)} *Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. [...]*”.

Potrivit dispozițiilor legale anterior 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**.

De asemenea, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în același moment, moment de la care se naște și dreptul organului fiscal de a stabili obligația fiscală datorată, iar obligația fiscală cuprinde obligația de a înregistra, calcula, plăti, declara și orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale. Expresia „dacă legea nu prevede altfel” are o importanță majoră pentru stabilirea dreptului de creanță, pentru că în drept, **prin legea fiscală au fost stabilite termene până la care persoana impozabilă trebuie să își îndeplinească obligațiile fiscale, abia după împlinirea acestora organul fiscal fiind îndreptățit să solicite stingerea obligației**.

Astfel, o interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata impozitului pe venit, înainte de finalizarea perioadei fiscale de raportare și de expirarea termenului de declarare, fapt care ar duce la încălcarea prevederilor legale în vigoare.

Se reține că, venind în întâmpinarea nevoilor persoanelor impozabile, care după finalizarea perioadei fiscale, fie că este ea luna, trimestrul sau anul, au nevoie de timp ca să efectueze calculele impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, statul a oferit acestora o perioadă „de grație”, acestea fiind termenele la care, în drept, se naște dreptul de creanță fiscală și dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Se reține că, dreptul la acțiune a organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

Astfel, pentru impozitul pe venit aferent anului 2015, obligația declarativă și de plată intervine la data de 25.05.2016, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare 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 01.01.2017.

Prin urmare, în cazul analizat, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01 ianuarie 2017 și se împlinește la data de **31 decembrie 2021**. Cum inspecția fiscală a început la data de **02.12.2020**, așa cum s-a consemnat în Raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit prin **Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., obligația fiscală reprezentând impozit pe venit, în cadrul termenului legal de prescripție.

Contribuabilul confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea venitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, 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 ar trebui să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent. 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 și a impozitelor aferente.

Prin urmare, întrucât argumentele contestatorului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale, de natura impozitului pe venit, aferente anului 2015 nu este întemeiat, având în vedere că inspecția fiscală a început înăuntrul termenului de prescripție, organul de soluționare a contestației se va pronunța pe fond.

2. În ceea ce privește încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art. 7 alin.(5), art. 9 alin. (1), art.12 și art. 107 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de soluționare rețin următoarele:

Prevederile art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ Art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedurile de administrare se realizează în funcție de clasa/subclasa de risc fiscal în care sunt încadrați contribuabilii ca urmare a analizei de risc efectuate de organul fiscal.[...]”, iar art.7 „ Rolul activ si alte reguli de conduita pentru organul fiscal “ alaturi de art. 4 - „Principiul legalității”, art. 5 - „ Aplicarea unitară a legislației”, art. 6 - „ Exercitarea dreptului de apreciere” precum și art. 8-12 fac parte din capitolul II „ Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale” de la Titlul I „ Dispoziții generale” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, dispoziții care trebuie respectate de organele de inspecție fiscale în cadrul atribuțiilor ce le revin pentru efectuarea inspecției fiscale.

Invocarea de către contestator că organele de inspecție fiscale au încălcat cu bună știință dispozițiile mai sus citate, nu se poate reține deoarece în desfășurarea activității de inspecție fiscală, Codul de procedură fiscală stabilește atât dispoziții generale cu privire la respectarea principiului legalității, a aplicării unitare a legislației, a condițiilor prevăzute în exercitarea dreptului de apreciere, cât și dispozițiilor exprese cu privire la inspecția fiscală (art. 113-133) respectiv obiectul acesteia, atribuții de control, reguli, etc.

De asemenea, conform celor arătate mai sus au fost respectate toate dispozițiile Codului de procedură fiscală, inclusiv ale art.6, potrivit căruia:

„ Art. 6 - Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația

în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”.

Față de cele de mai sus se reține că prin contestație nu se aduc argumente cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu ar fi avut în vedere prevederile art.6 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, iar în ce privește prevederile art.6 alin.(2) și (3) nu au fost prezentate argumente sau documente din care să rezulte nerespectarea de organele de inspecție fiscală a „limitelor rezonabilității și echității” în exercitarea dreptului de apreciere, respectiv pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația.

Se reține că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la art. 12 stipulează:

„ Art. 12 - Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul „.

De asemenea, relațiile dintre contribuabil și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, care se prezumă până este dovedit contrariul. **Prezumarea bunei credințe nu presupune ca organele fiscale să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă, conform legii.**

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de verificare fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, explicații și documente justificative de la contestatar, documente și informații de la terți, analizând totodată și informațiile existente în bazele de date ale ANAF.

Organele de verificare fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, neexistând elemente privind nerespectarea de către organele de verificare fiscală a principiului bunei-credințe.

Astfel, față de cele reținute, organul de soluționare înțelege că în limita documentelor și mijloacelor de probă prezentate de persoana verificată, organele de inspecție fiscală au dat dovadă de bună credință, motiv pentru care argumentul nu se va reține în soluționarea favorabilă a cauzei.

3. În ceea ce privește argumentul privind încălcarea dreptului de apărare al contribuabilului în sensul că nu i s-a acordat termen pentru a analiza concluziile inspecției fiscale și a formula un punct de vedere, se retin următoarele:

Potrivit art.9 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ Art. 9 - Dreptul de a fi ascultat

(1) *Înainte de luarea deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.*

Totodată potrivit prevederilor art.130 alin.1, alin.2 și alin.5 din același act normativ:

„ Art. 130 - Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.*

(2) *Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală, însă nu mai devreme de 3 zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, respectiv 5 zile lucrătoare în cazul marilor contribuabili. Perioada necesară pentru îndeplinirea audierii în condițiile prevăzute la art. 9 alin. (3) lit. b) nu se include în calculul duratei inspecției fiscale.[...].*

(5) *Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înainte de luarea unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea, excepție făcând cazul în care întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului.

Din Raportul de inspecție fiscală nr....., existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că contribuabilului i-au fost solicitate informații, documente justificative cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art 130 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au comunicat contestatorului înștiințarea pentru discuția finală și proiectul de raport de inspecție fiscală, comunicându-i faptul că discuția finală va avea loc la data de, ora 10.00.

Urmare discuției finale din data de contestatorul a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală, fapt consemnat pe larg de organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală la Cap VI – Discuția finală cu contribuabilul. De asemenea, organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului la Cap.VI Pct.1. din Raportul de inspecție fiscală nr..... , au menționat concluziile lor asupra acestuia.

Se reține că, în fundamentarea tuturor constatarilor detaliate în raportul de inspecție fiscală au fost administrate și coroborate toate documentele și informațiile cunoscute organului de control.

Astfel, se reține că în conformitate cu prevederile art. 130 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul a prezentat în scris punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală.

În concluzie, în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, contribuabilului verificat i-au fost respectate atât dreptul de a fi informat cât și dreptul la apărare, având ca dovezi în acest sens chiar punctul de vedere formulat de acesta cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală și ulterior, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.....

Având în vedere cele de mai sus, se reține că s-au respectat prevederile legale privind acordarea contribuabilului a dreptului de a-și exprima punctul de vedere, așa cum prevede art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală.

Totodată, conform celor menționate anterior, organele de inspecție fiscală au informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale, cu respectarea prevederilor art. 130 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, în conformitate cu dispozițiile art.9 din Codul procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea și-a exprimat punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante pentru emiterea Deciziei de impunere nr..... fapte și împrejurări care sunt cuprinse în proiectul raportului de verificare fiscală și a fost analizat în cuprinsul raportului de verificare fiscală, astfel că nu se poate reține încălcarea dreptului său la apărare.

De asemenea, se reține că dreptul la apărare al contribuabilului care se încadrează în drepturile fundamentale care fac parte integrantă din principiile generale de drept a căror respectare este asigurată de către Curtea Europeană de Justiție, nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat .

Raportul de inspecție fiscală încheiat ulterior datei de depunere a punctului de vedere, cuprinde și opinia organelor de inspecție fiscală, motivată în fapt și în drept, cu privire la punctul de vedere exprimat de contestatar. Față de cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale referitoare la dreptul contribuabilului de a fi informat și ascultat și de a-și prezenta punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, așa cum sunt acestea menționate de art.9 alin.(1) și art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

4. În ceea ce privește susținerea din contestație potrivit căreia actul administrativ fiscal atacat este nul întrucât nu este motivat în fapt și în drept, conform prevederilor art. 43 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. au emis pentru domnul Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., îndeplinind cerințele aplicabile actelor normative și procedurale, potrivit legii, neprezentând un element de natură a determina nulitatea deciziei contestate.

Prin contestația formulată, contribuabilul invocă nemotivarea deciziei de impunere prin lipsa înscrierii motivelor de fapt în baza cărora s-a făcut impunerea.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., cuprinde motivele de fapt și de drept în baza cărora a fost întocmită, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatari proprii, susținute cu documente verificate si informațiile primite ca urmare a solicitărilor efectuate la Primăria Mun.Pitești.

Astfel, potrivit art. 73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ Art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

La rubrica "Motivul de fapt " și "Temeiul de drept" din Raportul de inspecție fiscală nr., sunt explicitate aspectele ce au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare.

De asemenea, motivele de fapt și temeiurile de drept sunt preluate și în Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., astfel că susținerea contestatorului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Faptul că contestatorul nu este de acord cu cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv cu motivele de fapt și temeiurile de drept invocate, aceasta nu poate constitui o nemotivare a actului administrativ fiscal contestat.

Conform dispozițiilor 46 și 49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

Art. 49 - Nulitatea actului administrativ fiscal

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

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

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

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

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

“Nulitatea actelor de procedură [...]

Art. 175 - Nulitatea condiționată

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

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

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

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

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

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

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

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

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actul administrativ fiscal *este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus parții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia*”.

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

Prin urmare, este neîntemeiată susținerea contestatorului privind vătămarea sa prin neînscrierea motivelor de fapt și de drept, acestea fiind înscrise în decizia de impunere contestată, aferent fiecărui an fiscal pentru care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare.

Față de cele anterior prezentate rezultă că Decizia de impunere nr. 19361/28.01.2021 cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 46 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate și vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile.

De asemenea, susținerea din contestație potrivit căreia în cuprinsul deciziei de impunere contestate nu se specifică care este organul fiscal la care se depune contestația, precizăm faptul că în conținutul deciziei de impunere la pct.6 Dispoziții finale este menționat faptul că *”împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate face contestație, care se depune în termen de 45 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decaderii”* .

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că aspectele procedurale invocate de domnulsunt nefondate.

5. În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Raportul de inspecție fiscală nr., se reține că acesta reprezintă act premergător, în care sunt prezentate constările

inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. așa cum precizează art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ 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.*

(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 diferentelor 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.”*

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, Raportul de inspecție fiscală nu constituie titlu de creanță și nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat, necreând vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil de aceea **nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.**

B. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate aferente tranzacțiilor cu autoturisme second-hand , în condițiile în care acesta nu a declarat la organul fiscal teritorial veniturile realizate din comercializarea de autoturisme.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de reprezentanții A.J.F.P. Arges – I.F. laa fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind impozitului pe venit aferent anilor 2015 - 2020.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că persoana fizicănu a depus la organele fiscale declarația privind veniturile realizate în România, cod 200, respectiv veniturile realizate din activitatea de comercializare autovehicule, desfășurată în perioada aferentă anilor 2015 - 2020.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.s-au realizat pe baza informațiilor puse la dispoziție de Primăria Mun.i.

Persoana fizică.....a comercializatautoturisme în mod repetat, achiziționate în perioada 2015-2020, activitate pentru care nu a fost autorizat conform legii și în urma căreia a obținut venituri impozabile.

Organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către în baza documentelor puse la dispoziție de către Primăria Mun.Pitești, constatând că, în accepțiunea legii fiscale, respectiv a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, acesta a efectuat 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, pentru care contribuabilul nu și-a îndeplinit obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Astfel, la control organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru activitatea desfășurată se datorează impozit pe venit din activități independente în sumă totală de lei, potrivit

Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 19361/28.01.2021, astfel după cum urmează:

-pentru anul 2015 impozit pe venit în sumă de lei, în baza prevederilor art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1), art. 48 alin.(1), (2), (4) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015) ;

-pentru anul 2016 impozit pe venit în sumă delei, pentru anul 2018 impozit pe venit în sumă delei, pentru anul 2019 impozit pe venit în sumă delei, pentru anul 2020 impozit pe venit în sumă de lei, în baza prevederilor art.68 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2016).

Aferent venitului din activități independente obținut, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2016 contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă delei astfel: pentru anul 2015 CASS în sumă delei, pentru anul 2016 CASS în sumă de , în baza prevederilor art. 296[^]22 din Legea nr. 571/2003 privind Copul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, precum și art. 170 alin.(2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În baza documentelor puse la dispoziție de Primăria Mun..... organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către persoana fizică constatând că în accepțiunea legii fiscale, respectiv a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal (în vigoare până la data de 31.12.2015) respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (in vigoare de la data de 01.01.2016) acesta a efectuat fapte de comerț din care au rezultat venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au stabilit că urmare a activității desfășurate, care în accepțiunea Codului fiscal constituie fapte de comerț, persoana fizică a obținut venituri comerciale, venituri supuse impozitului pe venit, pe care nu le-a declarat la organul fiscal teritorial, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice

În atare situație, organele de control, au stabilit că urmare a activității desfășurate în perioada 2015-2020, persoana fizică a obținut în urma comercializării a unui număr de autoturisme un venit net în sumă totală delei, calculat astfel: venituri totale brute în suma totală de lei – cheltuieli totale în suma delei, organele de inspecție fiscală recalculând venitul net stabilit suplimentar în baza prevederilor art. 75 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2016), diminuând cu CASS în sumă de lei, rezultând un venit net impozabil în sumă de lei.

Astfel, pentru celetranzacții efectuate în perioada 2015-2020, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice impozit pe venit de plată în sumă de lei (..... lei x 16% =..... lei, lei x 10%=.....lei).

Pentru anul 2017 organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale suplimentare, înregistrând o pierdere fiscală în sumă de lei.

În ceea ce privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr....., facem următoarele precizări :

Dintr-o eroare materială organele de inspecție fiscală au înscris eronat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. obligația de plată de natura impozitului pe venit aferent anului 2020 suma de lei precum și în decizia de impunere a obligației de plată de natura CASS în suma delei.

Această situație a fost recunoscută de organele fiscale prin emiterea Referatului de îndreptare a erorii materiale din Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr....., înregistrat sub nr., în baza căruia a fost emisă o nouă Decizie de impunere ce a fost transmisă contribuabilului cu adresa înregistrată la A.J.F.P. sub nr., unde se menționează:

“pct.3 Analiza naturii erorii pentru încadrarea în prevederile Codului de procedură:

În urma comunicării către contribuabil a :

1. Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. din data de, am constatat existența de erori conform art. 53 alin. (1) alin.(2) și alin.(3) din Legea nr. 207/2015 cu modificările și completările ulterioare privind Codul de procedură fiscală, reprezentând erori de redactare în actele administrative de mai sus, fără a atrage nulitatea actului sau fondul actului administrativ fiscal, astfel:

Pentru perioada 01.01.2020-31.12.2020, dnulîn anul 2020 a efectuat tranzacții de cumpărare/vânzare auto, a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate constând în "achiziția și vânzarea de autoturisme" în mod repetat fără a declara veniturile în vederea impozitării, astfel în anul fiscal 2016 a realizat un venit net impozabil în sumă delei, pentru care datorează un impozit în sumă de lei.

La Cap.VII-Sinteza constărilor inspecției fiscale pentru anul fiscal 2020, la impozit pe venit anual impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală **eronat s-a trecut suma de lei.**

2. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., am constatat existența de erori conform art. 53 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr. 207/2015 cu modificările și completările ulterioare privind Codul de procedură fiscală, reprezentând erori de redactare în actele administrative de mai sus, fără a atrage nulitatea actului, sau fondului actului administrativ fiscal, astfel:

Pentru anul 2015 operatorul economic nu a fost impus. În urma inspecției fiscale operatorul economic a realizat un venit net în sumă delei, din activități independente neautorizate, respectiv tranzacții vânzări auto pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit o CASS suplimentară în sumă de lei.

În decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.- **eronat s-a trecut suma de lei.**

„ **pct.4 Prezentarea elementelor corecte:**

1. Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr.din data de, am constatat am constatat existența de erori conform art. 53 alin. (1) , alin.(2) și alin.(3) din Legea nr. 207/2015 cu modificările și completările ulterioare privind Codul de procedura fiscală, reprezentând erori de redactare în actele administrative de mai sus, fără a atrage nulitatea actului sau fondul actului administrativ fiscal, astfel:

Pentru perioada 01.01.2020-31.12.2020, dnulîn anul 2020 a efectuat tranzacții de cumpărare/vânzare auto, a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate constând în "achiziția și vânzarea de autoturisme" în mod repetat fără a declara veniturile în vederea impozitării, astfel în anul fiscal 2016 a realizat un venit net impozabil în sumă de lei, pentru care datorează un impozit în sumă de lei.

La Capitolul VII- Sinteza constatărilor inspecției fiscale pentru anul fiscal 2020, la impozitul pe venit anual impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală **eronat s-a trecut suma de lei- corect lei.**

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., am constatat existența de erori conform art. 53 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Legea nr. 207/2015 cu modificările și completările ulterioare, privind Codul de procedură fiscală, reprezentând erori de redactare în actele administrative de mai sus, fără a atrage nulitatea actului, sau fondului actului administrativ fiscal, astfel:

Pentru anul 2015 operatorul economic nu a fost impus. În urma inspecției fiscale operatorul economic a realizat un venit net în suma deei, din activități independente neautorizate, respectiv tranzacții vânzări auto pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit o CASS suplimentară în sumă delei .

În decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.- **eronat s-a trecut suma de lei – corectlei”.**

În drept, art.127 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, definește persoanele impozabile precum și activitățile economice desfășurate de aceștia în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel:

"Art. 127 - Persoane impozabile și activitatea economică

(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.

(2) În sensul prezentului titlu, 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."

Potrivit acestor prevederi legale, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum este și cazul persoanei fizice STOICA IONUȚ CRISTIAN .

Referitor la categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, pentru anul 2015 la art. 41 și art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la 31.12.2015) se precizează următoarele:

"Art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

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

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

Art. 46 - Definierea veniturilor din activități independente

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

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

iar punctul 21 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.46, prevede că:

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

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:[...]

-activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării:[...]"

și punctul 6 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.46, prevede că:

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

b) activități de comerț, respectiv cumpărare de bunuri în scopul revânzării acestora[...]"

Referitor la categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, pentru perioada 2016-2020 la art.61, art.67 și art. 68 din Legea nr. nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare de la 01.01.2016) se precizează următoarele:

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

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

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

Art. 67 - Definierea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate

intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.[...].”

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

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

iar la punctul 6 din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.68, se prevede că:

„ 6. (1) În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.

(2) Exercițarea unei activități independente, reglementată prin art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri.[...].

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

a) activități de producție;

b) activități de comerț, respectiv cumpărare de bunuri în scopul revânzării acestora;[...].”

De asemenea art.72 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“art. 72 - Obligația de înregistrare fiscală

(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:[...]

c) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, cu excepția celor prevăzute la lit. b), codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal;

d) pentru persoanele fizice, altele decât cele prevăzute la lit. c), codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;[...]

(2) În scopul administrării impozitului pe venit, în cazul persoanelor fizice care sunt contribuabili potrivit titlului III privind impozitul pe venit din Codul fiscal, codul de identificare fiscală este codul numeric personal. [...]

(6) Persoanele fizice care dețin cod numeric personal și sunt supuse impozitului pe venit se înregistrează fiscal la data depunerii primei declarații fiscale.

(7) Declarația de înregistrare fiscală se depune în termen de 30 de zile de la: [...]

b) data eliberării actului legal de funcționare, data începerii activității, **data obținerii primului venit** sau dobândirii calității de angajator, după caz, în cazul persoanelor fizice.

(8) În scopul administrării creanțelor fiscale, organele fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală pot să înregistreze, din oficiu sau la cererea altei autorități care administrează creanțe fiscale, un subiect de drept fiscal care nu și-a îndeplinit obligația de înregistrare fiscală, potrivit legii.

(9) În cazurile prevăzute la alin. (4) și (8), atribuirea codului de identificare fiscală se face pe baza cererii depuse de solicitant, cu excepția cazului în care înregistrarea fiscală se efectuează din oficiu.”

Totodată, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, valabile până la data de 31.12.2015, prevede:

„1. Veniturile din activități independente, inclusiv veniturile realizate de persoanele fizice în cadrul unor asocieri fără personalitate juridică, din cedarea folosinței bunurilor, precum și veniturile din activități agricole sunt venituri pentru care determinarea impozitului se face pe venitul net anual impozabil, corespunzător fiecărei surse de venit, impozitul fiind final.

2. Veniturile din celelalte categorii de venituri se supun impozitării, pe fiecare loc de realizare, în cadrul acestor categorii de venituri, impozitul fiind final.[...]

19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: 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 întreprinzător în condițiile legii.

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

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:[...]

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

Totodată, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, valabile după data de 01.01.2016 prevede:

„ 6. (1) În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.

(2) Exercițarea unei activități independente, reglementată prin art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri.

(3) O activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal este o activitate independentă.

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

a) activități de producție;

b) activități de comerț, respectiv cumpărare de bunuri în scopul revânzării acestora;[...]

Din coroborarea actelor normative sus menționate se reține că, sunt **considerate fapte de comerț vânzările de produse, de mărfuri cumpărate cu scop de revânzare**, iar atare activitate desfășurată din care se obțin venituri cu caracter de continuitate, sunt activități economice.

Persoanele care desfășoară astfel de activități economice în mod independent, din care obțin venituri sunt considerați persoane fizice impozabile, contribuabili.

Totodată, se reține că orice persoană sau entitate care desfășoară fapte de comerț din care se obțin venituri comerciale este considerată subiect al raportului juridic fiscal și **are obligația de a se înregistra fiscal**, în termen de 30 zile de la data înființării în cazul persoanelor juridice, respectiv 30 zile de la data eliberării actului legal de funcționare, a începerii activității sau **de la data obținerii primului venit în cazul persoanelor fizice**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală au reținut că în perioada 2015-2020, persoana fizicăa comercializat un număr deautoturisme, obținând din vânzarea acestora câștiguri/venituri, fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice independente de natură comercială.

Pentru aceste persoane, art.39 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabilă până la data de 31.12.2015), respectiv art. 58 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabilă începând cu 01.01.2016), stipulează că printre persoanele care datorează plata impozitului pe venit, numite contribuabili, sunt și persoanele fizice rezidente.

Persoana fizică fiind o persoană fizică rezidentă română cu domiciliul în România, în accepțiunea Codului Fiscal, pentru veniturile comerciale realizate îi sunt aplicabile dispozițiile art.40 alin.(1) lit.a) din același act normativ care precizează :

“art. 40 - Sfera de cuprindere a impozitului

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

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României”, precum și dispozițiile art. 59 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează:

„ Art. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

De asemenea, determinarea venitului net anual impozabil, este reglementată de prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează :

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

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50”, precum și dispozițiile art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care precizează:

„ 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. 681 și 69”.

Totodată art.75 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“ art. 75 - Recalcularea și impozitarea venitului net din activități independente

(1) Organul fiscal competent are obligația recalculării venitului net anual/pierderii nete anuale, determinat/determinată în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, stabilit/stabilită potrivit Declarației privind venitul realizat, prin deducerea din venitul net anual a contribuțiilor sociale obligatorii datorate, potrivit prevederilor titlului V - Contribuții sociale obligatorii”.

Directiva 112/2006 CE, prin art.9 alin.(1) paragraful 2, califică exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar la art.12 din Directivă se arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează o operațiune legată de activitățile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2.

În ceea ce privește caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a autoturismelor, acesta este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun impozitării. Deci quantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din vânzarea de autoturisme determină caracterul de continuitate al operațiunilor. O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni economice, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare autoturisme, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă.

Din prevederile legale anterior menționate rezultă clar că, veniturile comerciale din fapte de comerț, prestări servicii sau din practicarea unei meserii, sunt supuse impozitării în vederea stabilirii impozitului pe venit, cu excepția veniturilor obținute urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal.

În speță, operațiunile efectuate dein perioada 2015-2020, în calitate de persoană fizică, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, iar din documentele existente la dosarul cauzei, reiese că a vândutde autoturisme, din care în anul 2015 a vândut un număr de autoturisme, în

anul 2016 a vândut un număr de autoturisme, în anul 2017 a vândut un număr de autoturisme, în anul 2018 a vândut autoturisme, în anul 2019 a vândut un număr de autoturisme, în anul 2020 a vândut un număr de autoturisme, fiind intervale relativ scurte de timp între data achiziționării și data vânzării, rezultă că, acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus (.... autoturisme în perioada 2015-2020 - autoturisme în anul 2017, an în care a înregistrat pierdere fiscală = autoturisme pentru care a fost calculat impozit pe venit).

Având în vedere cele de mai sus, se reține intenția persoanei fizice contestată de a efectua tranzacții de vânzare cu autoturisme achiziționate, ceea ce reprezintă o activitate economică cu caracter de continuitate conform prevederilor legale. Este evident faptul că cele de tranzacții efectuate în perioada 2015 – 2020 nu au avut ca obiect bunuri utilizate de contribuabil în scopuri personale, ci a fost desfășurată o activitate economică constând în cumpărarea de autoturisme, pe care ulterior le vinde diverselor persoane fizice.

Persoana fizică a realizat în perioada 2016-2020 un număr de tranzacții constând în vânzări de autoturisme, pentru care a încasat venituri.

Cele tranzacții nu au avut ca obiect bunuri utilizate de contribuabil în scopuri personale, activitatea economică desfășurată de contribuabil constând în cumpărarea de autoturisme, pe care ulterior le vinde diverselor persoane fizice.

Stabilirea impozitului pe venit se face în funcție de perioada realizării veniturilor, și astfel, pentru veniturile obținute de contribuabil în anul 2015, sunt aplicabile prevederile art.43 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (valabil până la data de 31.12.2015) care precizează:

“art. 43 - Cotele de impozitare

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

a) activități independente;”

iar pentru perioada 2016-2020 sunt aplicabile prevederile art.64 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare(valabil începând cu 01.01.2016) care precizează:

, **Art. 64 - Cotele de impozitare**(text valabil până la 31.12.2017)

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

a) activități independente;[...].

Art. 64 - Cotele de impozitare (text valabil începând cu data de 01.01.2018).

(1) Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;[...].”

Din prevederile legale anterior menționate se reține că veniturile comerciale, sunt supuse unui impozit pe venit calculat în cota de 16% (pentru perioada 2015-2017) respectiv 10% (pentru perioada 2018-2020) .

Din situația de fapt sus prezentată s-a reținut că în perioada supusă controlului, persoana fizică a achiziționat un număr de autoturisme pe care ulterior le-a vândut.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reținem că, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2015-2020 persoana fizică a desfășurat achiziții și vânzări de autovehicule efectuând o activitate economică în scopul realizării de venituri, drept pentru care, acesta are calitatea de contribuabil și datorează impozit pe venit, conform prevederilor din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile legale antecitate, în calitate de contribuabil, avea obligația calculării și virării către bugetul de stat a impozitului pe veniturile nete obținute din vânzarea autovehiculelor, venituri nete stabilite ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, așa cum este stipulat prin prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

(în vigoare până 31.12.2015) precum și art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, la control organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului net impozabil aferent perioadei 2015-2020, rezultând următoarele:

Pentru anul 2015 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, a desfășurat activitate de comerț cu autovehicule, pentru care nu a înregistrat și declarat veniturile realizate. În anul 2015 au fost efectuate un număr de (nouă) vânzări de autovehicule, fiind realizate venituri din vânzarea acestora în sumă delei și cheltuieli aferente în sumă delei.

Având în vedere cele redate anterior, cu ocazia controlului a rezultat o bază impozabilă suplimentară stabilită de organul de inspecție fiscală pentru anul 2015 în sumă de lei (.....lei – lei), aferent căreia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în cuantum delei, determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art. 43 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile suplimentare (..... lei x 16%) .

Pentru anul 2016 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că,a desfășurat activitate de comerț cu autovehicule, pentru care nu a înregistrat și declarat veniturile realizate. În anul 2016 au fost efectuate un număr de(.....) vânzări de autovehicule, fiind realizate venituri din vânzarea acestora în sumă de lei și cheltuieli aferente în sumă delei.

Având în vedere cele redate anterior, cu ocazia controlului a rezultat o bază impozabilă suplimentară stabilită de organul de inspecție fiscală pentru anul 2016 în sumă de lei (..... lei – lei), rezultând o baza impozabilă în sumă de lei, aferent căreia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în cuantum de lei, determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art. 64 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile suplimentare (..... lei x 16%) prin diminuarea bazei impozabile cu CASS în suma de lei .

Pentru anul 2017 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, a desfășurat activitate de comerț cu autovehicule, pentru care nu a înregistrat și declarat veniturile realizate. În anul 2017 au fost efectuate un număr de vânzări de autovehicule, fiind realizate venituri din vânzarea acestora în sumă de lei și cheltuieli aferente în sumă de lei.

Având în vedere cele redate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit că rezultatul fiscal la finele anului 2017 s-a concretizat într-o **pierdere fiscală în cuantum de lei** aferentă anului 2017, nefiind stabilit impozit suplimentar.

Pentru anul 2018 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, persoana fizică a desfășurat activitate de comerț cu autovehicule, pentru care nu a înregistrat și declarat veniturile realizate. În anul 2018 a fost efectuat un număr ...(...) vânzări de autovehicule, fiind realizate venituri din vânzarea acestora în sumă delei și cheltuieli aferente în sumă de lei.

Având în vedere cele redate anterior, cu ocazia controlului a rezultat o bază impozabilă suplimentară stabilită de organul de inspecție fiscală pentru anul 2019 în sumă de lei (..... lei –lei), aferent căreia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în cuantum de lei, determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 10%, prevăzută la art. 64 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile suplimentare (1..... lei x 10%).

Pentru anul 2019 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, persoana fizică a desfășurat activitate de comerț cu autovehicule, pentru care nu a înregistrat și declarat veniturile realizate. În anul 2019 a fost efectuat un numărvânzări de autovehicule, fiind realizate venituri din vânzarea acestora în sumă delei și cheltuieli aferente în sumă de lei.

Având în vedere cele redate anterior, cu ocazia controlului a rezultat o bază impozabilă suplimentară stabilită de organul de inspecție fiscală pentru anul 2019 în sumă de lei (..... lei –..... lei), aferent căreia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în

cuantum de lei, determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 10%, prevăzută la art. 64 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile suplimentare (.....ei x 10%).

Pentru anul 2020 organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, persoana fizică a desfășurat activitate de comerț cu autovehicule, pentru care nu a înregistrat și declarat veniturile realizate. În anul 2020 a fost efectuat un număr (.....) vânzări de autovehicule, fiind realizate venituri din vânzarea acestora în sumă delei fără cheltuieli aferente .

Având în vedere cele redate anterior, cu ocazia controlului a rezultat o bază impozabilă suplimentară stabilită de organul de inspecție fiscală pentru anul 2020 în sumă de lei, aferent căreia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în cuantum de lei, determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 10%, prevăzută la art. 64 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile suplimentare (..... lei x 10%).

Susținerea din contestație potrivit căreia,, [...] *achiziționarea și apoi înstrăinarea unor autoturisme într-o perioadă relativ scurtă de timp și fără obținerea unui profit, nu îmi poate oferi calitatea de persoană impozabilă[...]*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât la dosarul contestației nu au fost depuse documente justificative emise de service-uri autorizate din care să reiasă că autoturismele care au fost vândute sub prețul de achiziție aveau probleme tehnice, astfel că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra motivelor diminuării prețului de achiziție.

Mai mult, din textele de lege, respectiv prevederile punctului 6 din H.G. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art.68, care prevede că:

”6. (1) În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.

(2) *Exercitarea unei activități independente, reglementată prin art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri.[...].*

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

a) *activități de producție;*

b) *activități de comerț, respectiv cumpărare de bunuri în scopul revânzării acestora:[...]*”, rezultă că sunt **considerate fapte de comerț vânzările de produse, de mărfuri cumpărate cu scop de revânzare**, iar atare activitate desfășurată din care se obțin venituri cu caracter de continuitate, reprezintă activitate economică.

Deasemenea din verificarea contractelor de vânzare cumpărare încheiate în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că un număr de autoturisme au fost vândute sub prețul de achiziție, motiv pentru care în vederea stabilirii corecte a prețului de vânzare, organele de control au procedat la aplicarea adaosului mediu stabilit în funcție de prețul de achiziție și prețul de vânzare al tranzacțiilor în care prețul de vânzare a fost superior celui de achiziție ținând cont de prevederile art. 19 din Legea nr.650/2002 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că: *“Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 18 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.”*

Prevederile art. 10 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează faptul că cel obligat să întreprindă măsuri pentru procurarea mijloacelor doveditoare este :

“art. 10 - (1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție”.

De altfel, tot din cuprinsul prevederilor art. 10 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rezultă obligația persoanei fizice de a coopera cu organul fiscal în vederea stabilirii stării sale de fapt fiscală.

Conform prevederilor art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul i-a conferit organului fiscal dreptul de a aprecia relevanța stării de fapt fiscale a contribuabilului prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și, implicit, să adopte soluția întemeiată pe constatări complete și prevederi legale, după cum s-a și procedat în cazul persoanei fizice :

“art. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. [...]”.

Mijloacele de probă pe care le pot administra organele fiscale pentru determinarea stării de fapt fiscale a contribuabilului sunt prezentate în cuprinsul prevederilor art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în cazul fiind solicitate informații de la acesta și de la Primăria Mun însă cea care a pus la dispoziția organelor fiscale înscrisuri, respectiv contractele de vânzare-cumpărare din care rezultă că a vândut cele de autovehicule, este Primăria Mun

“art. 55 - (1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematiche, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”.

Conform art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevederile Codului de procedură fiscală se completează cu cele ale Codului civil și cu cele ale Codului de procedură civilă, acolo unde Codul de procedură fiscală nu dispune:

“art. 3. - (2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”.

Astfel, potrivit prevederilor art. 1650 alin. (1) și art. 1660 alin. (1) și (2) din Codul civil, vânzarea este definită ca fiind contractul prin care vânzătorul transmite cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț, care constă într-o sumă de bani, preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească:

“art. 1650. - (1) Vânzarea este contractul prin care vânzătorul transmite sau, după caz, se obligă să transmită cumpărătorului proprietatea unui bun în schimbul unui preț pe care cumpărătorul se obligă să îl plătească. [...]

art. 1660. - (1) Prețul constă într-o sumă de bani.

(2) Acesta trebuie să fie serios și determinat sau cel puțin determinabil.”

Din cele prezentate, rezultă că dovada înstrăinării celor(.....) de autovehicule de cătreeste dată de contractele de vânzare-cumpărare încheiate de acesta cu cumpărătorii, contracte care reprezintă mijloace de probă pe care organele de inspecție fiscală le-au administrat pentru a stabili starea de fapt fiscală a persoanei fizice în sensul determinării creanței fiscale pe care acesta o datorează, ca urmare a stabilirii bazei de impozitare, pornind de la cele de contracte de vânzare-cumpărare care reprezintă documente ce atestă transmiterea dreptului de proprietate către cumpărători, documente prin care cumpărătorii se obligă să plătească prețul achiziției către vânzător .

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au respectat procedura de stabilire a creanțelor fiscale datorate de prin stabilirea bazei de impozitare pentru acesta pe seama celorde contracte de vânzare-cumpărare de autovehicule, contracte care au fost obținute ca urmare a solicitării de informații de la Primăria Mun....., acestea fiind documente care reprezintă înscrisuri ce au oferit suficiente informații pentru stabilirea stării de fapt fiscale a persoanei fizice

Însă, așa cum s-a prezentat mai sus, prin prezenta decizie de soluționare s-a reținut faptul că, din punct de vedere fiscal, celede contracte de vânzare-cumpărare prin care a înstrăinat autovehicule reprezintă înscrisuri care oferă suficiente informații pentru a dovedi activitatea comercială desfășurată în mod continuu de în cursul anilor 2015 - 2020 și veniturile pe care acesta le-a obținut din înstrăinarea autovehiculelor (..... autoturisme în perioada 2015-2020 -autoturisme în anul 2017, an în care a înregistrat pierdere fiscală =autoturisme pentru care a fost calculat impozit pe venit).

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației rețin că, în perioada 2015-2020 persoana fizică, a desfășurat activități economice constând în vânzarea deautoturisme, fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de fapte de comerț, veniturile astfel obținute nefiind declarate și impozitate potrivit prevederilor legale.

Prin urmare, decizia organelor de inspecție fiscală de verificare a modului de determinare a obligațiilor fiscale aferente activității desfășurate de persoana fizică este întemeiată.

Totodată, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la stabilirea impozitului pe venit pe de o parte, funcție de perioada și normele legale în vigoare la momentul realizării veniturilor, iar pe de altă parte, funcție de documentele avute la dispoziție, obținute de organele de inspecție fiscală de la instituțiile abilitate în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

În atare situație, având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației rețin că, în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea veniturilor nete realizate de persoana fizicăîn sumă delei și pe cale de consecință la impozitarea acestora cu cota de impozit de 16% respectiv 10%, rezultând astfel un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă delei (..... lei x 16%, lei x 10%).

Susținerea din contestație potrivit căreia „ [...] *autoritățile fiscale nu mi-au adus la cunoștință niciodată că aș avea de achitat astfel de taxe și nici organele fiscale, nici Primăria la care au fost înregistrate aceste operațiuni, nu au avut cunoștință de plata unor asemenea taxe și impozite, iar în consecință nu mi-au invocat obligativitatea lor*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât înregistrarea autoturismelor la direcția de impozite și taxe locale nu infirmă caracterul comercial al achiziției acestora, fiind o consecință a aplicării altor dispoziții fiscale legate de impozitul pe proprietate.

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică datorează impozitul pe venit contestat în sumă de.....lei.

Totodată reținem că, organele de control au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]*

art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal [...]

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]*”

Așadar, deoarece contestatarul nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatar a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, persoana fizică contestatară nu prezintă la dosarul cauzei documente în sprijinul susținerilor sale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În acest sens, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare: „[...] cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească [...]”.

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

Ținând seama de considerentele prezentate mai sus, de actele și documentele existente la dosarul contestației, de legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și de faptul că argumentele prezentate de persoana fizică contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea venitului impozabil cu suma delei, respectiv la stabilirea în sarcina persoanei fizice a impozitului pe venit suplimentar în sumă deei, în baza prevederilor art.41, art.46 și art.48 din Legea nr. 5712003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare(în vigoare până la 31.12.2015) și prevederile art.61, art.67 și art.68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare se va face aplicatiunea art. 279 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că se va **respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma delei** reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plata .

2. Referitor la suma delei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plată.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare contestației se pot pronunța cu privire la suma delei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plată în situația în care suma contestată nu este cuprinsă în decizia de impunere emisă ca urmare a îndreptării erorii materiale.

În fapt, organele fiscale din cadrul A.J.F.P.au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care au stabilit în sarcina persoanei fizice impozit pe venit stabilit suplimentar de plată în sumă delei.

Ulterior depunerii contestației, organele fiscale au corectat Decizia contestată prin emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., comunicată contribuabilului cu adresa nr.din data de prin care au fost stabilite în sarcina contribuabilului obligații fiscale de natura impozitului pe venit în sumă de

În drept, art. 1 pct. 37, art. 93, art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Art. 1 - Definiții

*În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:
[...]*

*37. **titlu de creanță fiscală** - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală; [...], iar creanțele se stabilesc conform art. 93 alin.(2):*

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. [...]

Art. 268*) - Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

Art. 269*) - Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, precum și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii”.

Asadar, în baza Referatului de îndreptare nr., organele de inspecție fiscală au recunoscut eroarea materială din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. precum și a deciziei de impunere nr. și au procedat la emiterea unei noi Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

Față de cele menționate, se reține că, urmare emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. nu mai produce efecte față de contribuabil, fiind modificată, astfel încât D.G.R.F.P.- Serviciul Soluționare Contestații constată ca **fiind rămasă ca fără obiect contestația** îndreptată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul

inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., **pentru suma delei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar**, întrucât la data emiterii prezentei, conform deciziei emise urmare îndreptării erorilor materiale impozitul pe venit în sumă de lei nu mai este înscris ca datorat.

Având în vedere cele reținute, precum și actele normative incidențe în speță, se retine că ne aflăm în prezența unei contestații formulate împotriva unei decizii de impunere care nu mai produce efecte juridice, astfel încât contestația formulată de contestator pentru suma de 27 de lei reprezentând impozit pe venit, este lipsită de obiect, fapt pentru care în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și potrivit pct. 11.1 lit.c) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...] c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”.

3. Referitor la contribuțiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă deei.

În fapt, aferent venitului net total stabilit suplimentar în anii 2015-2016 în sumă de lei (..... +) organele de inspecție fiscală au calculat o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată suplimentar în sumă de lei (..... lei x 5,5%) conform prevederilor art. 296²¹, art.296²² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), care precizează:

“art. 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 al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, 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[...].”

precum și prevederile art. 170 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare de la 01.01.2016) care precizează:

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

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

Conform acestor prevederi legale, rezultă că persoanele care desfășoară activități independente datorează o contribuție pentru asigurările sociale de sănătate în cotă de 5,5% aplicată la o bază determinată ca diferență între totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, pentru venitul net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, persoana fizică datorează contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, contestată, în sumă de lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, actele normative aplicabile în speță în perioada verificată, precum și faptul că

argumentele prezentate de contestatar nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se constată că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatorului contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară contestată în sumă delei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru această sumă.**

4. Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr. 1.....

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Solutionare Contestații se poate investi cu soluționarea contestației formulată împotriva acesteia, în condițiile în care prin această decizie de impunere nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în urma inspecției fiscale, iar contestatarul nu demonstrează vătămarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

În fapt, prin contestația formulată se îndreaptă și împotriva *Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare inspecției fiscale nr. emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr....., aceasta fiind comunicată sub semnătură în data de*

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr. nu au fost stabilite obligații fiscale în urma inspecției fiscale, ci s-a constatat faptul că baza de impozitare pentru CASS și CAS nu s-a modificat.

Se constată că, urmare verificărilor efectuate cu privire la CASS și CAS, organele de inspecție fiscală nu au stabilit obligații fiscale suplimentare cu privire la aceste contribuții.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“Art. 268 - Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptatit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.[...]”

coroborat cu prevederile art.1 pct.37 din același act normativ, potrivit căruia:

"art. 1 - Definiții

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală;”.

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Daca organul de solutionare competent constata neîndeplinirea unei conditii procedurale, contestația se respinge fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.[...]”

Totodată, la pct.9.3, 9.4 și 12.1 din Ordinul A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“9.3. Organul de solutionare competent va verifica existenta exceptiilor de procedura si, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la solutionarea pe fond a contestației.

9.4. In solutionarea contestațiilor, exceptiile de procedura si de fond pot fi urmatoarele: exceptia de nerespectare a termenului de depunere a contestației, exceptia de necompetenta a organului care a încheiat actul contestat, exceptia lipsei semnăturii sau a stampilei de pe contestație, exceptia lipsei de interes, exceptia lipsei de calitate procesuala, exceptia reverificării aceleiasi perioade si aceleiasi tip de obligatie bugetara, prescriptia, puterea de lucru judecat etc.[...]

iar la pct.12.1 din același act normativ, se precizează:

“12.1 Contestatia poate fi respinsă ca:[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează ca a fost lezat în dreptul sau în interesul sau legitim.”

Întrucât prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere urmare inspecției fiscale nr. nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare verificărilor efectuate, iar **contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim** prin emiterea acestui act administrativ fiscal, conform prevederilor art.280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12.1 lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca lipsită de interes.**

5. Referitor la căpatul de cerere privind contestația formulată împotriva anexelor.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Ploiești prin Serviciul Soluționare contestatii se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care contestația este formulată împotriva anexelor la Raportul de inspecție fiscală, ce nu reprezintă acte administrativ fiscale susceptibile de a fi contestate.

Prin contestația formulată și înregistrată la A.J.F.P. sub nr., contestă și anexele la Raportul de inspecție fiscală nr.

Prin anexele la raportul de inspecție fiscală contestat, organul fiscal arată modul de calcul al obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată prin Raportul de inspecție fiscală nr. emis în data de care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate.

În Raportul de inspecție fiscală se precizează că impozitul pe venit, CASS și CAS sunt stabilite conform Anexelor, acestea făcând parte integrantă din raport.

Anexele la Raportul de inspecție fiscală sunt în fapt tabele ce conțin, grupat pe coloane, toate informațiile necesare la identificarea operațiunilor pentru care s-au calculat obligații fiscale suplimentare, deci prin anexe nu sunt stabilite obligații fiscale suplimentare de plată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 268, art 269 alin. (2) și art. 272 alin.(1) și (6) din Legea nr. 207/2017 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ Art. 268 - Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.[...].*

Art. 269 - Forma și conținutul contestației

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat [...].*

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 decizie de modificare a bazei de impunere, 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”.*

Coroborate cu prevederile pct. 5.3 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ 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”.

Raportat la prevederile legale, mai sus citate, se retine 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 titlurile de creanță privind datoria vamală, deci cu anumite categorii de acte administrative fiscale expres și limitative prevăzute de lege.

În speța supusă soluționării, se constată că ne aflăm în situația de a soluționa un capăt de cerere cu privire la documente ce nu intră în categoria actelor administrativ fiscale susceptibile de a fi contestate și anume anexele, documente ce nu reprezintă acte administrative fiscale asimilate deciziei de impunere, întrucât pe de o parte nu se stabilesc drepturi și obligații fiscale, nu suntem în prezenta unor creanțe fiscale, iar pe de altă parte nu intră sub incidența art. 272 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care delimitează sfera de competență a organelor de soluționare a contestațiilor.

În speță, în ceea ce privește forma și conținutul actelor administrativ fiscale, susceptibile de a fi contestate sunt aplicabile și prevederile art. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 1 - Definitii

In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

1. **actul administrativ fiscal** - actul emis de organul fiscal in exercitarea atributiilor de administrare a impozitelor, taxelor si contributiilor sociale, pentru stabilirea unei situatii individuale si in scopul de a produce efecte juridice fata de cel caruia ii este adresat; [...].

De asemenea, se reține că în materia impunerii, legiuitorul a prevăzut în mod expres și limitativ o anumită categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.

Din documentația prezentată rezultă că contribuabilul nu a solicitat anularea unei obligații de plată stabilite printr-un titlu de creanță/act administrativ fiscal, acesta solicită anularea anexelor, ce reprezintă documente prin care contribuabilului îi este relatată situația existentă în urma verificării efectuate de către organele de inspectie fiscală.

Prin urmare, se reține că, anexele la raportul de inspectie fiscală, nu reprezintă acte administrativ fiscale susceptibile de a fi contestate în înțelesul art.272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citat.

Astfel, contestația formulată împotriva anexelor, nu intră în sfera de soluționare expres și limitativ prevăzută de art. 272 alin.(1) privind Codul de procedură fiscală.

6. Referitor la capătul de cerere prin care societatea solicită anularea obligațiilor fiscale accesorii.

Prin contestația formulată, contestatarul precizează și faptul că în corelație cu obligațiile fiscale nelegale, stabilite suplimentar la control, este obligat nelegal și la plata accesoriilor aferente, însă acestea nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat, respectiv Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

De altfel, din contestația formulată, nu rezultă dacă la data contestării deciziei de impunere, persoanei fizice i se comunicase și vreo decizie de calcul accesorii în legătură cu debitul suplimentar din decizia de impunere contestată.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează la art.268 alin.(1) și la art.269 alin.(1) lit.b) și la alin.(2) următoarele:

„ Art.268 - Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlăură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. [...]*

„ Art.269 - Forma și conținutul contestației

Nota” Document care contine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

b) obiectul contestației; [...]

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat. [...]*”.

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că un contribuabil își poate exercita dreptul de a formula contestație, ca o cale administrativă de atac, împotriva unui act administrativ fiscal, însă în cazul de față, din contestația formulată de contestator nu rezultă care este actul administrativ fiscal atacat prin care i-au fost calculate accesoriile pe care acesta să îl poată contesta și, de asemenea, nu rezultă nici dacă acestei persoane fizice i-a fost comunicată până la data contestării deciziilor de impunere vreo decizie de calcul a accesoriilor în legătură cu debitele suplimentare din decizia de impunere contestată care să poată fi atacată.

Astfel, rezultă în mod evident, acțiunea prematură a contribuabilului de a contesta accesoriile pe care organul fiscal competent le-ar putea stabili în viitor.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că poate formula contestație împotriva Deciziei de calcul a accesoriilor aferente debitului suplimentar din decizia de impunere contestată în termenul legal de 45 zile de la data comunicării deciziei de calcul a accesoriilor, conform prevederilor art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ **Art.270 - Termenul de depunere a contestației**

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii*”.

Pentru considerentele arăte în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. pentru suma de lei reprezentând :

- impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei.

2. Respingerea ca fiind rămasă fără obiect a contestației formulată de împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P., pentru suma de lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar.

3. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de împotriva **Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL