

DECIZIA nr. 4544 din 2018
privind soluționarea contestațiilor formulate de
dl. X din Deva,
înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. .../...2018, respectiv
sub nr. .../...2018.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, respectiv de către A.J.F.P. Hunedoara – Activitatea de colectare, cu adresele nr. .../...2018 și nr. .../...2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, respectiv sub nr. .../...2018 asupra contestațiilor formulate de dl. X, CNP ..., cu domiciliul în

Contestațiile au fost depuse și înregistrate astfel:

Prima contestație a fost înregistrată la registratura Administrației județene a finanțelor publice Hunedoara sub nr. .../...2018, respectiv la A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2018, fiind formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr..../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;

- Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA.

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

A doua contestație a fost înregistrată la registratura Administrației județene a finanțelor publice Hunedoara sub nr. .../...2018, respectiv la A.J.F.P. Hunedoara – Activitatea de colectare sub nr. .../...2018, fiind formulată împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestațiile îndeplinesc cerințele care privesc semnătura contestatarului, așa după cum prevede art.269 din Legea nr.207/2015

privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestațiile formulate au fost depuse în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice a fost comunicată prin poștă în data de 11.04.2018, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere reprezentând dobânzi și penalități de întârziere a fost comunicată sub semnătură petentului în data de 23.05.2018, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei,

iar contestația formulată de petent împotriva acestor acte administrative a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG 26521 din data de 25.05.2018.

- Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere a fost comunicată sub semnătură petentului în data de 23.07.2018, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei,

iar contestația formulată de petent împotriva acestui act administrativ a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. ... din data de 03.09.2018.

Astfel, în condițiile în care contestațiile petentului au fost formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, decizii emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, în speță sunt incidente prevederile OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care la pct.9.5 precizează:

„9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”,

se vor conecta dosarele contestațiilor formulate, înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2018 și nr. .../...2018, cu consecința emiterii de

către D.G.R.F.P. Timișoara a unei singure decizii în soluționarea acestor contestații formulate de dl. X din Deva.

În ceea ce privește solicitarea petentului X de susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice și Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii, se reține că prin adresa din data de 25.10.2018 înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../...2018 și la A.J.F.P Hunedoara - Inspecție Fiscală sub nr. .../...2018, anexată dosarului cauzei, petentul a înțeles să renunțe la solicitarea privind susținerea orală a contestației.

Având în vedere cele arătate mai sus și constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe pe fond asupra contestațiilor formulate de petent împotriva Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere.

I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, și a Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, dl. X din Deva, susține următoarele:

I.1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice și a **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, petentul aduce în susținere următoarele motivații:

Referitor la prescripție și la aspecte de natură procedurală:

Învocând prevederile art.21 și art.110 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petentul susține că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la

data de 1 iulie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.

Baza de impunere pentru veniturile care generează obligații fiscale o constituie veniturile impozabile, iar momentul în care se naște un venit impozabil este dat de momentul în care acest venit este înregistrat și constituie "momentul constituirii bazei impozabile".

Numai în momentul în care are loc o operațiune care generează venituri impozabile, se poate vorbi de constituirea bazei de impunere, care generează: creanțe și obligații fiscale; termene de prescripție; contribuabili; dreptul organului fiscal de a urmări legalitatea operațiunilor privind înregistrarea în contabilitate, de a stabili și de a determina obligații fiscale, de a stabili termenul de prescripție și de a aplica măsurile de executare silită, etc.

Potrivit regulilor fiscale pe linia TVA, din cuprinsul art.134 și 134¹ din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că baza de impunere și dreptul autorității să solicite plata taxei apar cu ocazia livrării de bunuri și a prestării de servicii.

În considerarea și aplicarea principiului universal valabil „*actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat*” (actul trebuie interpretat în înțelesul în care el poate produce efecte, nu în a-l lăsa fără niciun efect), reglementat de art.978 din vechiul Cod civil și art.1268 din noul Cod Civil, actele cu un înțeles îndoielnic și susceptibil de mai multe înțelesuri echivoce se interpretează în așa măsură încât acestea să producă efectele juridice dorite de părți.

Dacă s-ar considera că dreptul de prescripție al creanțelor fiscale ar începe să curgă din momentul depunerii declarațiilor fiscale, ar rezulta o situație absurdă în care, în cazul nedepunerii declarației de către contribuabil, niciodată nu ar mai începe să curgă prescripția.

În susținerea afirmațiilor, petentul invocă practica judiciară a Curților de Apel, astfel: Decizia irevocabilă nr.437/R, pronunțată în ședință publică în data de 11 iunie 2009 de către Curtea de Apel Brașov, Decizia irevocabilă nr.11845/R, pronunțată în ședința publică în data de 5 decembrie 2005 de către Curtea de Apel Cluj și Decizia nr.1829/2012 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție, recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare "*in dubio contra fiscum*", conform căruia "prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale". Odată cu finalizarea cauzei nr.39766/2005 Serkov vs. Ucraina la CEDO, a fost ridicat la rang de drept al omului.

Întrucât pe perioada 2011 - 2017, termenul de prescripție nu a suferit nicio cauză de întrerupere sau suspendare, petentul solicită a se constata prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili suplimentar la nivelul perioadei 2011 - 2017, TVA în suma de ... lei, având în vedere faptul că plafonul minim de scutire din punct de vedere al TVA a fost depășit în opinia organelor de inspecție fiscală în anul 2011.

Petentul consideră că argumentele prezentate își au susținere în temeiurile de drept care reglementează activitatea de inspecție fiscală, prevăzute de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de prevederile legale invocate, contestatarul afirmă că situația de fapt se prezintă astfel:

- inspecția fiscală a început în luna noiembrie 2017, în baza avizului de inspecție fiscală .../...2017 (obligațiile fiscale avizate inițial fiind impozit pe venit și CASS pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015);
- prin avizul de inspecție fiscală nr. .../...2018, a fost extinsă inspecția fiscală, având ca obligații fiscale avizate, față de obligațiile avizate inițial și TVA (pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2017) și CASS (pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2016).

De asemenea, petentul afirmă că nu s-a avizat întregul an 2011 – deoarece echipa de inspecție fiscală a susținut că, pentru perioada 01.01.2011 – 30.09.2011 – *“a intervenit prescripția dreptului organului fiscal de a mai stabili obligații fiscale privind TVA”*.

În consecință, contestatarul consideră că veniturile în sumă de ... lei luate în calcul pentru determinarea plafonului de scutire al TVA sunt aferente întregului an 2011, nicidecum aferente trimestrului IV 2011 (perioada avizată).

Totodată, dl. X, afirmă că dacă stabilirea plafonului minim de scutire al TVA ar fi determinat corect, respectiv veniturile aferente trimestrului IV 2011 (perioada avizată), consideră că nu depășește plafonul minim de scutire TVA în anul 2011 și anume 119.000 lei.

Contestatarul prezintă că în Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, la Cap.I “Date despre inspecția fiscală”, se înscrie data de începere a inspecției fiscale parțiale, respectiv 22.11.2017, fiind întocmit în acest sens Procesul verbal de începere a inspecției fiscale parțiale, iar în conformitate cu prevederile legale, în vigoare, respectiv art.123 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, data de 22.11.2017 reprezintă data de începere a inspecției fiscale parțiale.

Potentul consideră că așa cum a arătat anterior, anul 2011 este prescris, iar în anul 2012 nu a depășit plafonul de TVA, prin urmare consideră că ar fi trebuit să fie înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2014, plafonul de TVA FIIND DEPĂȘIT LA DATA DE 30.11.2013 (după cum rezultă și din anexele la Raportul de Inspecție Fiscală întocmite de echipa de control cu privire la veniturile realizate în perioada verificată).

Astfel, contestatarul ca urmare a celor prezentate anterior și urmare faptului că inspecția fiscală a început în data de 22.11.2017, consideră că se află în situația în care creanța fiscală e natura TVA stabilită suplimentar pentru perioada 2011 – 2017, în sumă de ... lei este stabilită în mod nelegal, întrucât termenul de prescripție începe să curgă de la 1 iulie 2012 și s-a împlinit la data de 01.07.2017, dată până la care

se putea îndeplini în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă.

De asemenea, pe cale de consecință, consideră că, Decizia de impunere nr. .../...2018, a pricinuit o vătămare constând într-un prejudiciu material, prin stabilirea unor taxe și impozite considerate nedatorate, vătămare cauzată care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal, neexistând un alt mijloc procedural.

În plus, contestatarul afirmă că la poziția nr. 11 din anexa nr. 2.5. la Raportul de inspecție fiscală este trecut autovehiculul ... – serie sașiu ... – unde prețul de vânzare este de ... euro, acesta este eronat întrucât conform contractului de vânzare – cumpărare (anexa nr. 1 la contestație) este trecut ... lei, astfel că baza de impozitare suplimentară privind TVA stabilită este nereală, fiind mai mare.

Referitor la aspecte de fond:

Contestatarul, pe cale de excepție, și conform argumentelor prezentate mai sus, invocă prescripția TVA suplimentară în sumă de ... lei pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2017 stabilită prin Decizia de impunere nr. .../...2018, întrucât inspecția fiscală a început în data de 22.11.2017.

Pe fondul cauzei, contestatarul arată că în urma verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că, acesta a vândut în anul 2011, un număr de 9 autovehicule, obținând un venit în sumă de ... lei, valoare care depășește plafonul de scutire a TVA de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, astfel că au fost luat în calculul cifrei de afaceri pentru stabilirea plafonului de TVA, veniturile realizate pe întreg anul 2011 – an pentru care nu mai avea competența de verificare, având în vedere că pentru anul 2011 a intervenit prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale.

Totodată, dl. X, consideră că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică regimul special, regimul marjei prevăzut de art.152² alin.(1) lit.g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și redă în contestație articolul de lege invocat, precum și alin.(2) lit.a)–d) ale aceluiași articol, considerând că acest regim special se aplică de drept în situația acestuia, nefind o opțiune, în condițiile în care a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile și de la persoane revânzătoare, astfel că singura derogare de la acest regim este la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului special, în conformitate cu art.152 alin.(7) din Codul fiscal.

În susținerea celor de mai sus, petentul prezintă următoarele argumente:

1. Contestatarul face trimitere la art. 125¹ alin.(3) lit.a)-b) și art.152² alin.(1) lit.d) din Legea nr. 571/2003 și redă în contestație textele de lege

invocate, considerând că autovehiculele care fac obiectul tranzacțiilor din perioada verificată sunt considerate bunuri second – hand.

2. Totodată, face referire și la prevederile art.152² alin.(1) lit.e) din Legea nr. 571/2013, și prin urmare, contribuabilul X susține că este persoana impozabilă revânzătoare.

3. Petentul mai precizează că autoturismelor care fac obiectul tranzacțiilor în perioada verificată, au fost achiziționate în baza unor contracte încheiate cu persoane fizice, precum și a unor facturi care conțin mențiunea privind regimul special de taxare a TVA (inclusiv temeiul legal respectiv art. 313 din Directiva UE 112/2006 și art. 152² alin.2 din Legea nr. 571/2003), prin urmare în aceste condiții consideră că sunt respectate prevederile art.152² alin.(2) lit.d).

4. Domnul X, consideră că pentru livrările de autovehicule din perioada verificată, baza de impozitare a TVA o reprezintă marja profitului și invocă prevederile art.152² alin.(4) din Legea nr. 571/2003.

5. De asemenea redă din nou, dar parțial, prevederile art.152² alin. (2) din Legea nr. 571/2003, considerând aplicarea regimului special de taxare fiind implicită, nefiind necesară o opțiune în acest sens, redând din nou, tot parțial, prevederile alin. (7) al aceluiași articol.

Domnul X, exemplificativ anexează documente pe care le consideră că îndeplinesc condițiile pentru a fi încadrate în regimul special de taxare pentru bunuri second – hand (TVA la marja de profit), enumerând 3 facturi de achiziție, factura .../...2012, factura .../...2012, precum și factura .../...2015.

În consecință, contestatarul, consideră că întrucât organul fiscal a aplicat în situația sa regimul normal de taxare, deși în lipsa unei manifestări exprese de voință în sens contrar din partea sa, regimul aplicabil era cel prevăzut de art.152² alin.(2) din Codul fiscal, decizia de impunere contestată este nelegală.

De asemenea, afirmă că situația expusă de către acesta este în acord cu prevederile art. 311 – 316 din Directiva 2006/112 a Comisiei Europene, a căror dispoziții au fost de fapt transpuse în legislația românească prin dispozițiile Codului fiscal.

Totodată, dl. X, precizează că în perioada supusă inspecției fiscale a efectuat numeroase deplasări în străinătate pentru achiziționarea autoturismelor și înaintează odată cu contestația 12 xerocopii ordine de deplasare, prin care își stabilește indemnizația de deplasare, considerând astfel că aceste cheltuieli sunt deductibile conform prevederilor art.48 alin.(5) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.38 din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a codului fiscal.

Prin urmare, dacă organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea activității desfășurate ca activitate independentă conform prevederilor art.41 din Codul fiscal, petentul consideră că se impune

acordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri impozabile.

Pe cale de consecință, contestatarul solicită:

- pe cale de excepție, să se constate prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale de natura TVA, pentru anul 2011;
- pe fondul cauzei, să se anuleze în tot Decizia de impunere nr. .../...2018, referitor la suma totală de ... lei, reprezentând TVA;
- anularea în tot a Deciziei de calcul accesorii nr. .../...2018, accesorii aferente TVA stabilită suplimentar, comunicată contestatarului în data de 23.05.2018.

I.2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, petentul aduce în susținere următoarele motivații:

Potentul solicită anularea în tot decizia referitoare la suma totală de ... lei reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA ținând cont de următoarele aspectele procedurale și de fond:

1. Contestatorul arată că prin adresa din data de 24.05.2018 înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2018 a depus Contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../...2018. În condițiile în care baza de impozitare (TVA) pentru care au fost calculate accesorii a fost contestată, conform prevederilor art. 268 - 270 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, petentul înțelege să depună contestație și împotriva accesoriilor fiscale comunicate după data depunerii Contestației bazei de impunere.

2. În completarea Contestației înregistrată sub nr. .../...2018, petentul **anexează în copie certificatele** nr. .../...2013 emis de ANAF - AFP Deva referitoare la autoturismul marca ... serie sasiu ..., nr. .../...2015 emis de ANAF - AFP Deva referitoare la autoturismul marca ... serie sasiu ... și nr. .../...2016 emis de ANAF - AFP Deva referitoare la autoturismul marca ... serie sasiu ... (autoturisme cuprinse în situația întocmită de organul de control), prin care se menționează explicit că petentul *“nu datorează TVA pentru achiziția intracomunitară a mijlocului de transport care nu este nou în sensul art.125 alin.(3) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, efectuată de către persoana care nu este înregistrată sau care nu are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153¹ din Codul fiscal”*

Având în vedere documentele mai sus menționate, emise de ANAF – AFP Deva (în a căror posesie a intrat după depunerea contestației nr. .../...2018), petentul înțelege că nu datorează TVA pentru autoturismele menționate, fapt care întărește convingerea petentului că Decizie de impunere nr. .../...2018 este nelegală.

Pe cale de consecință, petentul solicită anularea în tot a Decizie de calcul de accesorii nr. .../...2018 accesorii aferente TVA stabilită suplimentar, iar pe fondul cauzei anularea în tot a Deciziei de impunere nr. .../...2018 referitor la suma totală de ... lei reprezentând TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr..../...2018, Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, respectiv Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, au consemnat următoarele:

II.1. Prin Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, au constatat următoarele:

În anii 2011 – 2017, dl. X a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de 106 de autovehicule.

Organele de inspecție fiscală au reținut că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, acesta obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice, cu caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, contribuabilul a realizat venituri în valoare cumulată de ... lei, depășind în luna decembrie a anului fiscal 2011, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, veniturile realizate în anul 2011, au fost în valoare de ... lei, așa cum se constată din anexa 2.1., care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile legale prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care dl. X, avea obligația să se înregistreze și să devină persoană impozabilă și din punct de vedere a TVA, era 01.02.2012.

Astfel, pentru veniturile realizate, dl. X, începând cu luna februarie 2012, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că echipa de inspecție fiscală, a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotelor standard de

24% (pentru perioada: februarie 2012 – decembrie 2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, de 20% (pentru anul 2016) și de 19% (pentru anul 2017) conform prevederilor art.291 alin.(1) litera a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei, fiind prezentată în anexa nr.3, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală.

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală în baza documentelor deținute, puse la dispoziție de terți, echipa de inspecție fiscală a acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de ...lei.

Concluzionând, pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ...lei.

II.2. Prin Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, s-au constatat următoarele:

În temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. Hunedoara, au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

conform Anexei la Decizia nr. 2030265365961 din 03.05.2018.

II.3. Prin Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, s-au constatat următoarele:

În temeiul art.98 lit.c) și art.173 din Legea nr.207/2015 din Codul de procedură fiscală, pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale și a altor venituri ale bugetului general consolidat, organele fiscale ale A.J.F.P. Hunedoara, au procedat la calcularea următoarelor dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

conform Anexei la Decizia nr. ... din ...2018.

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

DI. X, având CNP ..., are domiciliul în Deva, str. Progresului, bl. A, et. 3, ap. 8, județul Hunedoara.

Contestațiile au fost formulate de **dl. X** din Deva împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând **taxă pe valoarea adăugată**;

- **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

respectiv împotriva **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de ... lei reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

D.G.R.F.P. Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 2, în vedere soluționării contestației formulate de **dl. X**, CNP ..., cu domiciliul în ..., contestația fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../...2018, iar la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara sub nr. .../...2018, respectiv la A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală sub nr. .../...2018, **având în vedere faptul că,**

pe lângă capătul de cerere împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, capăt de cerere pentru care A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală a întocmit dosarul contestației, dosarul transmis și înregistrat la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018,

petentul prin contestație a formulat și un capăt de cerere împotriva Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii

reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de ... lei, pentru acest capăt de cerere A.J.F.P. Hunedoara – Inspectie Fiscală, nefiind organul emitent al actului atacat, prin adresa nr. .../...2018 a înaintat un exemplar din contestație, în copie, Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de Colectare, în conformitate cu prevederile art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care arată:

“ART. 270 Termenul de depunere a contestației

(2) În cazul în care *contestația nu este depusă la organul fiscal emitent, aceasta se înaintează, în termen de cel mult 5 zile de la data primirii, organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.*”,

în considerarea prevederilor exprese ale pct. 3.1. – 3.5 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“ 3.1. *Contestația se depune la organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, iar la primirea contestației organul emitent al actului administrativ fiscal va întocmi dosarul contestației, precum și referatul cu propuneri de soluționare. Întocmirea dosarului contestației nu este obligatorie în situația în care, potrivit art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, organul emitent este competent pentru soluționarea contestației.*

3.2. *Dosarul contestației va cuprinde: contestația în original, ce trebuie să poarte semnătura persoanei îndreptățite, împuternicirea avocațială / procură / mandat în original sau în copie legalizată, după caz, actul prin care se desemnează administratorul special / administratorul judiciar / lichidatorul, actul administrativ fiscal atacat, în copie, precum și anexele acestuia, dovada comunicării actului administrativ fiscal atacat din care să reiasă data la care acesta a fost comunicat, copii ale documentelor ce au legătură cu cauza supusă soluționării, documentele depuse de contestator și sesizarea penală în copie, dacă este cazul.(...)*

3.4. *Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării.*

3.5. *Referatul se aprobă de conducătorul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat.*”,

și deoarece Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara - Serviciul Soluționare Contestații 2 nu a primit de la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de Colectare, dosarul contestației pentru capătul de cerere referitor la contestarea

Deciziei nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere,
s-a solicitat Administrației Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de Colectare, ca de urgență să procedeze la constituirea dosarului contestației pentru capătul de cerere cu privire Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2018, a verificării condițiilor procedurale, precum și a întocmirii referatului cu propuneri de soluționare și transmiterea acestuia către D.G.R.F.P. Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 2.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – Activitatea de Colectare, prin adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, a transmis Referatul nr. .../...2018 cu propuneri de soluționare a contestației, precum și dosarul contestației pentru capătul de cerere cu privire Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. .../...2018.

Sub aspect procedural:

A. În ceea ce privește argumentul contestatarului referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile referitoare la prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru creanțele fiscale aferente anului 2011, respectiv cu privire la prescripția înregistrării sale ca plătitor de TVA începând cu anul 2011, iar în anul 2012 nu a depășit plafonul de TVA, prin urmare consideră că ar fi trebuit să fie înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2014, se rețin următoarele:

În drept, în ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia taxei pe valoarea adăugată aferente anului 2011, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

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

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că petentul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza impozabilă aferentă taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2011, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că petentul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații

fiscale aferente anului 2011, arătând că termenul de prescripție a început să curgă de la 1 iulie 2012, împlinindu-se la data de 01.07.2017, data până la care organul fiscal putea îndeplini în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

Totodată, art.22 din același act normativ:

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

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

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

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

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

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale. Întrucât petentul nu

deținea Registrul unic de control, s-a încheiat un Proces-verbal unde s-a menționat **data începerii controlului, respectiv data de 22.11.2017**, anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

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

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

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

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

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.156¹ "Perioada fiscală" și art.156² "Decontul de taxă" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

" Art.156¹ (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art.132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art.145 alin.(2) lit.b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.

Art.156² "(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală,

un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

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

Având în vedere că:

- **persoana fizică X a depășit în luna decembrie a anului fiscal 2011**, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, veniturile realizate în anul 2011, au fost în valoare de ... lei;
- începând cu data de **01.02.2012** acesta trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.
- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, **pe baza decontului privind operațiunile realizate**, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv sold debitor și sold creditor;
- perioada fiscală fiind trimestrul calendaristic, persoana fizică X avea obligația să depună decontul de TVA până la data de **25.04.2012**;
- în cazul taxei pe valoarea adăugată, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune decontul de TVA.**

Facem precizarea că pentru trimestrul IV al anului 2011 nu au fost stabilite obligații fiscale de natura TVA, întrucât persoana fizică X trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată **începând doar cu data de 01.02.2012.**

Totuși având în vedere susținerile petentului referitor la **prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru creanțele fiscale aferente anului 2011**, învederăm petentului că perioada verificată din punct de vedere a TVA a fost 01.10.2011 – 31.12.2017.

Astfel, în ceea ce privește verificarea din punct de vedere a **taxei pe valoarea adăugată aferentă a perioadei 01.10.2011 - 31.12.2011**, respectiv trimestrul IV 2011, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel că termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de

1 ianuarie a anului următor celui în care petentul avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2013** și se împlinește la data de **31.12.2017**.

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr..../...2018, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **22.11.2017**, fiind înregistrată în Procesul-verbal, anexa nr.1, întrucât petentul nu deținea Registrul unic de control.

Prin urmare, termenul de prescripție, în ceea ce privește perioada 01.10.2011 - 31.12.2011, a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA, aferente acestei perioade nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, în condițiile în care inspecția fiscală a început la data de **22.11.2017**.

Referitor la afirmațiile petentului, arătăm că prin avizul de inspecție fiscală nr. .../...2018, a fost extinsă inspecția fiscală, având ca obligații fiscale avizate, față de obligațiile avizate inițial și TVA (01.10.2011 – 31.12.2017), precum și impozit pe venit și CASS (01.01.2016 – 31.12.2016). Precizăm că inspecția fiscală a început în 22 noiembrie 2017, în baza avizului de inspecție fiscală nr. .../...2017, iar obligațiile fiscale avizate inițial pentru verificare au fost impozitul pe venit și CASS pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015. În fapt, în timpul derulării inspecției fiscale începută în data de 22.11.2017, privind verificarea impozitului pe venit pentru anul fiscal 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul respectiv, acesta a realizat venituri cumulate superioare plafonului minim de scutire a TVA. Având în vedere valoarea cumulată a veniturilor realizate de contribuabil în anul 2011, de ... lei, precum și faptul că doar pentru perioada 01.01.2011 – 30.09.2011 a intervenit prescripția dreptului organului fiscal de a mai stabili obligații fiscale privind TVA s-a procedat la extinderea inspecției fiscale începând cu trimestrul IV 2011.

Astfel, analizând raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se constată că, organele de inspecție fiscală au constatat că, petentul nu a solicitat înregistrarea ca și plătitor de TVA de la data de 01.02.2012, depășind plafonul de TVA în luna decembrie 2011, conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **au stabilit obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată doar pentru perioada 01.02.2012 - 31.12.2017**.

Pe cale de consecință, analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au verificat și calculat taxa pe valoarea adăugată, se constată că **atât perioada verificată din anul 2011, respectiv 01.10.2011 - 31.12.2011, și cu atât mai mult perioada 01.02.2012 -**

31.12.2017 pentru care a fost stabilită TVA suplimentară prin decizia de impunere contestată, respectă dispozițiile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată este calculată în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, conform celor mai sus descrise, astfel că, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, alegațiile petentului cu privire la prescripția înregistrării sale ca plătitor de TVA începând cu anul 2011, iar în anul 2012 nu a depășit plafonul de TVA, prin urmare consideră că ar fi trebuit să fie înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2014, exced cadrului legal aplicabil, atâta timp cât, **Codul de procedură fiscală reglementează două tipuri de prescripție**, respectiv:

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

- **prescripția dreptului de a cere executarea silită și a cere compensarea sau restituirea** (art.131 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare), astfel că **“prescripția dreptului de a stabili pragul de impunere pentru TVA stabilit de art. 152 Cod fiscal”** și respectiv a **“prescripției înregistrării ca plătitor cu TVA”** nu sunt în mod expres reglementate, motiv pentru care în virtutea principiului de drept ***Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus***, pretențiile petentului din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia.

În ceea ce privește invocarea de către petent a practicii judiciare a Curților de Apel, astfel:

- Decizia irevocabilă nr.437/R, pronunțată în ședință publică în data de 11 iunie 2009 de către Curtea de Apel Brașov, a admis critica reclamantului potrivit căreia: ***“Potrivit art.23 Cod de procedură fiscală, creanța fiscală și obligația fiscală corelativă s-au născut în momentul în care, potrivit legii, s-a constituit baza de impunere care le-au generat, adică în cursul anului 2002, termenul de prescripție a început să curgă la data de 1 ianuarie 2003 și s-a împlinit la data de 31 decembrie 2007, dată până la care organul fiscal a îndeplinit în mod valabil procedura de comunicare a unei decizii de impunere valabilă.”***

- Decizia irevocabilă nr.11845/R, pronunțată în ședința publică în data de 5 decembrie 2005 de către Curtea de Apel Cluj, potrivit căreia: ***“În privința obligațiilor bugetare se constată că sunt incidente dispozițiile art.23 C. proc. fiscală indicate și de către pârâtă și care arată că dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în***

care se constituie baza de impunere care le generează. Față de natura impozitelor datorate se poate constata că baza de impunere a fost generată la momentul inițial al realizării operațiunii tehnico-materiale ce a determinat nașterea impozitului, respectiv emiterea facturii pentru veniturile obținute din închirieri (...)”,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în cauze este vorba tocmai de prescripția dreptului de a stabili „creanțe fiscale și obligații fiscale corelative care se nasc în momentul în care se constituie baza de impunere care le generează”, ori în speță au fost respectate prevederile legale referitoare la verificarea **taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2011 - 31.12.2011 (trimestrul IV 2011)**, în condițiile în care **termenul de depunere a decontului de TVA pentru această perioadă este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, respectiv 25.01.2012, astfel învederăm din nou petentului faptul că termenul de prescripție pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2011**, în conformitate cu prevederile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, **începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care exista obligația de a se depune decontul de TVA, respectiv de la data de 01.01.2013** și se împlinește la data de **31.12.2017**, astfel că **dreptul organelor de inspecție fiscală de a verifica TVA aferente acestei perioade 01.10.2011 - 31.12.2011 (trimestrul IV 2011) nu era prescris**, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie.

În ceea ce **privește invocarea de către petent a Deciziei nr.1829/2012 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție**, recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare “*in dubio contra fiscum*”, conform căruia “prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale”, respectiv a faptului că odată cu finalizarea cauzei nr.39766/2005 Serkov vs. Ucraina la CEDO, a fost ridicat la rang de drept al omului, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală nu au procedat la o estimare a bazei de impunere, cum se precizează în Decizia nr.1829/2012, unde Înalta Curte de Casație și Justiție recunoaște aplicabilitatea în dreptul fiscal a principiului de interpretare “*in dubio contra fiscum*”, conform căruia “*prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale*”, prin urmare, argumentul petentului nu are nicio justificare reală, **în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe de obligații fiscale principale prin estimare în defavoarea contestatarului**, iar faptul că petentul este nemulțumit de concluziile organelor de inspecție fiscală, nu înseamnă că prin actul administrativ fiscal atact au fost încălcate norme

legale, în speța supusă soluționării nefiind vorba de prevederi legale incerte și interpretabile.

Pe cale de consecință, analizând perioada pentru care organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată, se constată că **TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, este aferentă perioadei 01.02.2012 - 31.12.2017, perioadă care respectă dispozițiile art.91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul în care s-a născut creanța fiscală, în sensul că obligația fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată este calculată în interiorul termenului de prescripție a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, conform celor mai sus descrise, astfel că, excepția ridicată de petent referitoare la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, nu are temei legal și nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

B. Referitor la alte aspecte de procedură, respectiv faptul că Decizia de impunere nr. .../...2018 a pricinuit o vătămare constând într-un prejudiciu material, prin stabilirea unor taxe și impozite considerate nedatorate, vătămare cauzată care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal, neexistând un alt mijloc procedural:

În drept, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 113 (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

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

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

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului / plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori

acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

La **art. 130 și art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, se prevede:

“Art. 130 (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.

(3) Contribuabilul/plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(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”.

“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

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

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

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

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

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ:

"Contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

Astfel, în raport de constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, susținerile petentului și documentația disponibilă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și în decizia de impunere contestată.

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

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 că 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, noțiunea de nulitate absolută se folosește 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 mică importanță.

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.49 alin.(1) lit a) – c) din Codul de procedură fiscală.

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate

motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența. În concluzie, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele și excepțiile ridicate de petent.

În consecință, excepțiile ridicate de petent privind nulitatea Deciziei de impunere nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod expres și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De altfel, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal și în cazul în care s-ar constata nerespectarea dispozițiilor procedurale, aceasta nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea *in stricto sensu* a legii, **dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedită în speță**, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată petentului.

Având în vedere cele prezentate, cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru pretinsa vătămare constând într-un prejudiciu material, prin stabilirea unor taxe și impozite considerate nedatorate, vătămare cauzată care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal, neexistând un alt mijloc procedură, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actelor administrative contestate, care au fost întocmite cu respectarea dispozițiilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

C. De asemenea, sub aspect procedural:

Învederăm faptul că potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală nr. .../...2018,

transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de ... lei, ca decurgând din faptele dlui. X de a ascunde baza impozabilă, din punct de vedere al TVA.

Examinând conținutul sesizării penale nr. .../...2018, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ca lege specială, se constată că în cauză mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare au fost administrate în condițiile legii de către inspecție fiscală, neexistând suspiciuni sau incertitudini asupra efectuării operațiunilor de comerț cu autovehiculele realizate de X, motiv pentru care, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

Asupra fondului cauzei:

III.1. Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr..../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X, datorează TVA aferentă vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, conform prevederilor legale.

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

Astfel, persoana fizică petent a desfășurat activitate economică constând în cumpărarea și livrarea de autoturisme, realizând o cifră de afaceri la data de **31.12.2011** în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, iar conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, respectiv de la data de **01.02.2012**.

Prin urmare, aferent veniturilor realizate de petent începând cu luna februarie 2012 obținute de către persoana fizică X din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada 01.02.2012 - 31.12.2017, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe**

valoarea adăugată de colectată în sumă de ... lei, astfel:

- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548 % (24 x 100/124), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2012 - 31.12.2012;
- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548 % (24 x 100/124), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2013 - 31.12.2013;
- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548 % (24 x 100/124), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2014 - 31.12.2014;
- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 19,3548 % (24 x 100/124), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2015 - 31.12.2015;
- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 16,6667 % (20 x 100/120), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016;
- ... lei - aplicând procedeul sutei mărite, respectiv cota redusă de 15,9663 % (19 x 100/119), asupra veniturilor în suma de ... lei, realizate din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2017 - 31.12.2017.

Întrucât în timpul inspecției fiscale, petentul a prezentat documente suplimentare din care rezultă achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, organele de inspecție fiscală au acordat **drept de deducere, pentru TVA în valoare de ...lei**, pentru două autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la persoane juridice, documente care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale.

Ca urmare, pentru perioada 01.10.2011 - 30.09.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului, **taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ...lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din același act normativ, are următoarea semnificație:

“18. persoană impozabilă are înțelesul art.127 alin.(1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA în condițiile în care *“desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”*.

Conform art.127 alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

În explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal.(...)”

Prin urmare, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu

caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

“1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

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

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: (...)

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada efectuării operațiunilor, care la alin.(1) și alin.(6) stipulează:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art.125¹ alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).”

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin.(2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la

data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art.153.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrată în scopuri de taxă.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată nerespectarea prevederilor legale înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrată în scopuri de taxă.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA. sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 24%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, care precizează:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Iar pentru pentru perioada 01.01.2016 - 31.12.2016 a fost aplicată cota de TVA de 20%, respectiv pentru perioada 01.01.2017 - 31.12.2017 cota de TVA de 19 %, conform art.291 alin.(1) lit.a) și b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

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

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

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

Din prevederile legale citate, rezultă că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de TVA a înregistrat venituri din vânzarea bunurilor, iar în prețul de vânzare a fost inclusă și

taxa pe valoare adăugată, determinarea acesteia se face aplicând procedeul sutei mărite.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2017, persoana fizică X, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, la data de 31.12.2011 realizând o cifră de afaceri de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA potrivit legii în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.02.2012.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina persoanei fizice X, colectarea TVA aferentă operațiunilor de vânzare autovehicule, stabilind TVA de plată în sumă totală de ... lei, prin aplicarea procedeului sutei mărite, conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2014, pentru vânzările efectuate către persoane fizice, întrucât aceasta a realizat o activitate economică cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire de TVA și avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, devenind astfel persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

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

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

40. Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele prevăzute de această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în

comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

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

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

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

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudea.”

În ceea ce privește susținerea petentului, referitoare la faptul că la poziția nr. 11 din anexa nr. 2.5. la Raportul de inspecție fiscală este trecut autovehiculul ... – serie sașiu ... – unde prețul de vânzare este de ... euro, acesta este eronat întrucât conform contractului de vânzare – cumpărare (anexa nr. 1 la contestație) este trecut ... lei, astfel că baza de impozitare suplimentară privind TVA stabilită este nereală, fiind mai

mare, această susținere nu poate fi luată în considerare în condițiile în care contestatarul nu a depus la contestație contractul respectiv, menționat de către acesta ca anexa nr.1, iar referitor la faptul că prețul de vânzare este nereal, organele de inspecție fiscală au precizat că din anexa nr. 2.5. se constată că la poz. 11, autovehiculul respectiv a fost achiziționat în data de 08.05.2015 cu suma de ... euro, fiind vândut în aceeași lună, 23.05.2015. În vederea verificării explicațiilor date de către dl. X, precizăm că organele de inspecție fiscală au contactat telefonic cumpărătorul, dl. S..., care în urma discuției a confirmat că a achitat contravaloarea atovehiculului ..., în euro și nu lei.

În ceea ce privește susținerea petentului privitoare la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152² alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, învederăm următoarele:

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

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

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

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

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

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.64 alin.(7), precizează: “În scopul aplicării art.152² alin.(13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini obligațiile prevăzute la punctele a), b), c), d) și e)”, iar petentul

NU a îndeplinit aceste obligații, pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.

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

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

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

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

În ceea ce privește anexarea unor documente pe care le consideră că îndeplinesc condițiile necesare prevăzute de legislația europeană și legislația română pentru a putea fi încadrate în regimul special de taxare pentru bunuri second hand (TVA la marja de profit):
Factura .../...2012, Factura .../...2012, precum și Factura .../...2015, respectiv în completarea contestației înregistrată sub nr. .../...2018, anexează în copie certificatele nr. .../...2013 emis de ANAF - AFP Deva referitoare la autoturismul marca ... serie sasiu ..., nr. .../...2015 emis de ANAF - AFP Deva referitoare la autoturismul marca ... serie sasiu ... și nr. .../...2016 emis de ANAF - AFP Deva referitoare la autoturismul marca ... serie sasiu ... (autoturisme cuprinse în situația întocmită de organul de control),

învăderăm următoarele:

- Organele de inspecție fiscală au considerat că documentele respective nu reprezintă facturi fiscale în conformitate cu prevederile Codului fiscal, ci reprezintă copii ale documentelor furnizate de terți, și care au fost puse la dispoziția domnului X, de către echipa de inspecție fiscală, în data de 23.03.2018, pe suport electronic, prin urmare acestea

nu reprezintă înscrisuri noi, mai ales că seriile respective de autovehicule se regăsesc specificate în anexele raportului de inspecție fiscală. Reiterăm faptul că, contestatorul afirmă, în mod eronat și nefondat că documentele “îndeplinesc condițiile necesare prevăzute de legislația...”, în fapt acestea reprezintă copii aferente documentelor furnizate de terți.

- De asemenea organele de inspecție fiscală au precizat că documentele reprezentând achiziții/vânzări deținute de echipa de inspecție fiscală (342 file) și care au fost puse la dispoziția de alte autorități, au fost înaintate pentru a fi analizate și de organul de cercetare penală.

- Totodată aceleași documente au fost puse la dispoziția contestatarului pe suport electronic tot de echipa de inspecție fiscală și nu invers cum ar fi trebuit să procedeze contestatarul din moment ce cunoaște legislația în vigoare, întrucât chiar din cuprinsul contestației acesta a considerat că trebuia să se înregistreze ca persoană impozabilă, fapt care, însă, nu a fost dus la îndeplinire.

- De asemenea, pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut la art. 152² din Codul fiscal, contestatarul trebuia să fie autorizat conform OUG nr.44/2008, privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit art. 153 din Codul fiscal. Mai mult, acesta trebuia să aibă calitatea de comisionar în efectuarea tranzacțiilor.

- La data controlului (efectuat ulterior desfășurării activității economice), contestatarul nu era autorizat și înregistrat în condițiile legii, iar organul fiscal nu putea să aplice retroactiv acest text de lege, prin urmare afirmația acestuia că decizia de impunere contestată este nelegală, este nefondată și neîntemeiată.

- În certificatele nr. .../...2013, nr. .../...2015 și nr. .../...2016 emise de ANAF - AFP Deva, se menționează explicit că petentul “nu datorează TVA pentru achiziția intracomunitară a mijlocului de transport care nu este nou în sensul art.125 alin.(3) din Legea 571/2003 privind codul fiscal, efectuată de către persoana care nu este înregistrată sau care nu are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153¹ din Codul fiscal”, ori potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă stabilită în România a realizat o activitate economică ce implică operațiuni taxabile de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, în speță nefiind vorba de o *persoană care nu este înregistrată sau care nu are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA*.

În ceea ce privește anexarea la contestație a unor xerocopii ale ordinelor de deplasare, specificate la pag. 10 și 11 din contestație (12 copii ordine deplasare), precum și la afirmațiile contestatarului că acestea au fost efectuate în străinătate pentru achiziționarea de

autoturisme, astfel încât consideră că indemnizațiile stabilite de către contestatar reprezintă cheltuieli deductibile, conform prevederilor art.48 alin.(5) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 38 din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, trebuie precizat că:

- indemnizațiile de delegare sau detașare (diurne) pentru delegarea atât în țară cât și în străinătate sunt un drept convenit persoanelor fizice care au calitatea de salariați, pe perioada delegării, **conform art. 43 din Legea nr. 53/2003, Codul muncii, republicată, cu modificari și completări ulterioare.**

- persoana fizică autorizată nu poate primi diurnă în desfășurarea activității sale independente pentru deplasările în țară sau în străinătate, dar are dreptul de deducere a cheltuielilor de deplasare efectuate, precum cazare și transport, pe baza de documente justificative, astfel cum se prevede la punctul 38 din Titlul III al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

dar cheltuielile prezentând "diurnă deplasare" **sunt scutite de TVA**, neavând nicio influență la modul de stabilirea și calculare a **TVA**.

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

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

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de dl. X împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr..../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

III.2. Referitor la capetele de cerere privind contestațiile formulate împotriva:

- **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

- **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează aceste accesorii în condițiile în care obligațiile fiscale principale pentru care au fost calculate au fost stabilite prin prezenta decizie ca fiind datorate, iar stabilirea de accesorii în sarcina petentului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

În fapt, prin Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei au calculat **accesorii în sumă totală de ... lei** (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere), pe perioada 25.07.2012 - 03.05.2018.

De asemenea, prin Decizia nr. .../...2018 referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.98 lit.c) și art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au calculat **accesorii în sumă totală de ... lei** (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere), pe perioada 25.07.2016 - 25.07.2016, respectiv pe perioada 04.05.2018 - 30.06.2018.

În drept, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**".*

"Art. 120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

*"Art. 120¹ (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.***

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor., coroborate cu prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

- **Art.173:** “(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

- **Art.174:** “(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

- Art.175: “(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Față de cele arătate mai sus, la **pct. III.1.**, deoarece în sarcina petentului a fost reținut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, iar prin prezenta decizie s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru TVA în sumă de ... lei, ca și consecință, se datorează și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, accesorii în sumă de ... **lei** (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere stabilite prin Decizia nr. .../...2018), precum și accesoriile în sumă de ... **lei** (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere stabilite prin Decizia nr. .../...2018), și întrucât petentul prin contestațiile formulate nu contestă modul de calcul al accesoriilor, sub aspectul cotelor aplicate, însumării produselor dintre baza de calcul, cota de accesorii aplicată și numărul de zile pentru care au fost calculate, în baza conform **principiului de drept “accesorium sequitur principale”**, în temeiul dispozițiilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se vor respinge ca neîntemeiate contestațiile formulate împotriva:

- **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalităților de întârziere aferente TVA.

- **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de **... lei reprezentând:**

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către **dl. X din Deva** împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr..../...2018, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **dl. X din Deva** împotriva **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalităților de întârziere aferente TVA.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **dl. X din Deva** împotriva **Deciziei nr. .../...2018** referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, cu privire la accesorii în sumă totală de **... lei reprezentând:**

... lei – dobânzi aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

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

Prezenta decizie se comunică la:

- dl. X

- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală,

- A.J.F.P. Hunedoara – Activitatea de Colectare,

cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din Ordinul președintelui ANAF nr.3741/2015.

DIRECTOR GENERAL