



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publicez**

Serviciul Soluționare Contestații 1



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7z
Tel: 0268.308.476,
Fax: 0268.547.730

DECIZIA NR. 317

din data de 2020

privind soluționarea contestațiilor formulate de

dl. X

înregistrate la D.G.R.F.P. z
sub nr.x/2020 și sub nr.x/2020.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publicez a fost sesizată de D.G.R.F.P. x – Serviciul Soluționare Contestații prin adresa nr. x/2020, înregistrată la D.G.R.F.P. z sub nr. x/2020, cu privire la declinarea competenței de soluționare, conform art.272 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a contestației formulată de domnul X, CNP --, având la data depunerii contestației domiciliul în Mun.z, str. --, nr.--, et.--, ap. --, jud.z.

Petentul contestă parțial măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. z prin următoarele acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de lei, din care petentul contestă suma de x lei formată din x lei x lei reprezentând impozit pe venit, x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale și x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, toate aferent perioadei 2017 - 2018;

- Decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, prin care sa stabilit o baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit reprezentând pierdere fiscală în sumă de x lei;

- Decizia de impunere privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru activitatea tranzacții auto perioada 2017 - 2018;

decizii emise pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2019 de A.J.F.P. z – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data comunicării actelor administrativ fiscale prin publicitate în data de **2019**, având în vedere afișarea anunțului pe pagina de internet a ANAF în data de 2019, conform art. 47 alin. (5) și (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și data înregistrării

contestației la A.J.F.P. z în data de **2020**, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe contestație.

Totodată contestația petentului formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2019 de A.J.F.P. z – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin care a fost stabilită TVA în sumă de (-)x lei, depusă la D.G.R.F.P. x a fost delegată spre competența soluționare către D.G.R.F.P. z – Serviciul Soluționare Contestații conform adresei nr. x/2020 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270, alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data comunicării actelor administrativ fiscale prin publicitate în data de **2020**, având în vedere afișarea anunțului pe pagina de internet a ANAF în data de 2020, conform art. 47 alin. (5) și (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și data înregistrării contestației la A.J.F.P. z în data de **2020**, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe contestație.

Având în vedere că dl. X, a formulat contestație împotriva deciziilor de impunere anterior prezentate, decizii care au fost emise pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2019 de A.J.F.P. z – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, urmează a se conexe dosarul contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, Deciziei de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, Deciziei de impunere privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 2017 – 2018, cu dosarul contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019 în conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 emis de Președintele ANAF, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun " *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 conexasia dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.*"

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. z prin structura specializată, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de domnul X.

I. Prin contestația formulată, dl.X, solicită anularea parțială a Decizie de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, cu privire la suma de x lei reprezentând impozit pe venit, suma de x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale și suma de x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, toate aferent perioadei 2017 – 2018, și anularea totală a Deciziei de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, prin care sa stabilit o baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit reprezentând pierdere fiscală în sumă de x lei, a Deciziei de impunere privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 2017 – 2018, și anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019 prin care a fost stabilită TVA în sumă de (-)x lei, motivând următoarele:

A.) Aspecte procedurale

Petentul consideră că acțiunea de inspecție fiscală privind impozitul pe venit, CAS și CASS pentru perioada 2015 – 2018, și TVA perioada 2018 - 2019 s-a desfășurat fără respectarea dispozițiilor procedurale generale prevăzute de Codul Fiscal prin ignorarea documentelor cu privire la derularea operațiunilor de vânzare a 8 autovehicule din care x ATV și x autoturisme în perioada 2017 - 2019, achiziționate pe bază de factură sau contract de vânzare autovehicule și vândute în baza contractului de vânzare autovehicule, stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru autovehiculele vândute în baza prevederilor Ordinul nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, ignorând documentele prezentate.

Contestatarul susține că organele de inspecție fiscală au aplica arbitrar temeiul legal pentru aceeași operațiune, respectiv pentru perioada 2017 - 2018 activitatea de tranzacții cu monedă virtuală echipa de inspecție fiscală a considerat pentru determinarea venitului net și a impozitului pe venit stabilit suplimentar veniturile din activitatea de tranzacții imobiliare ca „*venituri din alte surse*”, iar pentru determinarea CAS și CASS stabilit suplimentar și a bazei de impunere au încadrat aceste venituri ca venituri obținute din „*activități independente definite conform art. 67*” din Codul Fiscal.

Petentul consideră că organele de inspecție fiscală nu au procedat în mod rezonabil la aprecierea stării de fapt, constările și consecințele fiscale din Decizia de impunere nr.x/2019, Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019, Decizia de impunere privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, Decizia de impunere nr.x/2019 nu reflectă realitatea, nu respectă prevederile legale valabile în timp la data producerii, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019 - Capitolul I - Date despre inspecția fiscală, în ceea ce privește CAS perioada fiscală este 2017 - 2018, diferită față de cea din Avizul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr.x/2019, iar în Decizia de impunere nr.x/2019, cât și în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019 nu se face referire la Ordinele de serviciu ale echipei de inspecție fiscală.

B.) Pe fond:

1) Impozitul pe venit din tranzacții cu monede virtuale

Petentul X arată că în perioada 2017 - 2018 a desfășurat activitatea de tranzacții cu monedă virtuală pe piața internă și internațională, încasând venituri ce au fost tratate de echipa de inspecție fiscală ca venituri din alte surse conform art.114 alin.(4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Totodată petentul susține că veniturile obținute din tranzacții cu monedă virtuală în perioada 2017 - 2018 nu sunt impozabile având în vedere că Codul Fiscal reglementează impunerea veniturilor din transferul de monedă virtuală începând cu anul 2019 prin OUG nr.25/2018 aprobată prin Legea nr. 30/2019, prin modificarea art. 114 (2) din Codul Fiscal în sensul introducerii lit. „m) venituri din transferul de monedă virtuală”, și că încadrarea acestor venituri la „venituri din alte surse” nu are temei legal.

Petentul menționează că în anul 2015 și 2018 Banca Națională a României și-a exprimat prin comunicate de presă poziția față de moneda virtuală, în sensul că nu consideră Bitcoin-ul sau o altă criptomonedă ca și monedă națională și nici o valută, însă nici nu explică cum este considerată în fapt. De altfel, nicio bancă națională din Comunitatea Europeană nu consideră Bitcoin-ul ca fiind o valută sau o monedă.

La nivel european criptomonedele au fost calificate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene ca reprezentând „instrumente de plată”. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în cauza C-264/14 Skatteverket v Pavid Hedqvist că monedele virtuale reprezintă mijloace de plată ce se încadrează în categoria de „monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată” .

Până la data de 01.01.2019 autoritățile statului nu au putut stabili cu certitudine ce este de fapt o criptomonedă identificată doar în mediul virtual, având în spate o tehnologie informatică deosebită, ce este acceptată de utilizatori ca mod de stingere a unei datorii și ca element de convertire într-o valută clasică.

În susținerea punctului de vedere, petentul arată că achiziționarea pe piața monetară/valutară a unei alte monede în schimbul celei deținute inițial, reprezintă o activitate facultativă, o opțiune a oricărui individ, iar posibilitatea aprecierii unei valute în raport cu celelalte depinde de hazard, sau poate de intuiție. Astfel consideră că nu se poate afirma că eventualul beneficiu obținut ca urmare a aprecierii unei monede este taxabil, întrucât ar avea loc o dublă taxare a veniturilor unei persoane, ceea ce ar fi injust și inechitabil, nu a apărut o „îmbogățire” prin obținerea unor venituri suplimentare prin creșterea valorii monedei pe care deja o deținea, respectiv între numărul de unități monetare deținute la început și numărul de unități după aprecierea monedei neexistând deosebiri sub aspectul cuantumului ca și număr de unități monetare.

Petentul invocă un punct de vedere al Agenției Naționale de Administrare Fiscală în cadrul sesiunii de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015 privind impozitul pe veniturile realizate din investiții de persoanele fizice și susține că:

- stabilirea de către organul fiscal a impozitului pe venit în sumă de x lei, din care x lei pentru anul 2017 și x lei pentru anul 2018, din tranzacțiile cu monedă virtuală efectuate excede cadrului legal reglementat la data obținerii veniturilor;

- organul fiscal a procedat la aplicarea retroactivă în anul 2017 și 2018 a prevederilor legale referitoare la impunerea veniturilor din transferul de monedă virtuală valabile de la 01.01.2019 pentru veniturile realizate în anul 2019, conform art. VI din Legea nr.30/2019;

Deasemenea petentul contestă constatarea echipe de inspecție privind obligativitatea conducerii evidenței contabile și a înscrierii acestor operațiuni în evidența contabilă având în vedere art. 114 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Cod fiscal.

2) Impozitul pe venit din activitatea de comerț cu autovehicule

Potentul arată că în perioada 2017 - 2018 a deținut și înmatriculat ca persoană fizică un număr de 8 autovehicule din care:

- x ATV, x achiziționate în anul 2017 și vândute în anul 2018, și x achiziționat în anul 2018 și vândut în anul 2019, din care x înmatriculate în circulația pe drumurile publice;

- x autoturisme din care x autoturisme noi achiziționate de la reprezentanțe și x autoturisme rulate achiziționate de la persoane fizice, autoturisme care au fost înmatriculate în circulație pentru perioada în care era proprietar.

Totodată petentul susține că toate autoturismele proprietate personală au fost vândute datorită faptului că a decis să schimbe mașina, autoturismele au fost folosite exclusiv în scop personal, în toată perioada 2017 - 2018 deținând permanent în proprietate un autoturism și un ATV, și că este dreptul lui ca și proprietar să decidă când vrea să-și schimbe autoturismul.

Potentul consideră că echipa de inspecție fiscală a făcut un abuz în exercitarea acțiunii de inspecție fiscală procedând la reconsiderarea tranzacțiilor de vânzare a autoturismelor din proprietatea personală ca activitate economică cu caracter de continuitate în mod independent, fiind vorba în fapt de vânzarea a x autoturisme în anul 2017, la un interval de timp rezonabili 2017 și 2017, precum și vânzarea x autoturisme în anul 2018 și x ATV.

În cea ce privește aceste tranzacții în opinia petentului determinarea venitului net impozabil de către organul fiscal prin estimarea bazei de impunere, folosind metoda marjei conform prevederilor art. 2 lit. c) din Ordin 3389/2001 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere coroborat cu art. 106 alin.2 lit.b) Cod Procedură Fiscală aprobat prin Legea 207/2015 este eronat, întrucât au fost puse la dispoziție atât documentele justificative de achiziție a autovehiculelor, cât și documentele de înstrăinare, iar organele fiscale nu au avut temei de fapt și de drept pentru a utiliza determinarea bazei impozabile prin estimare folosind metoda marjei.

3) Contribuția de asigurări sociale

Referitor la stabilirea CAS pentru anul 2017 petentul contestă tratamentul fiscal aplicat de echipa de inspecție fiscală pentru veniturile din tranzacții de vânzare cu monedă virtuală, în ce privește determinarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit din tranzacțiile de vânzare cu monedă virtuală care au fost încadrate ca venituri din alte surse conform art.114 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, și invocă art. 137 din Legea 227/2015 unde se precizează categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale, respectiv veniturile din alte surse nu sunt venituri impozabile pentru contribuția de asigurări sociale.

Potentul dezabropă faptul că echipa de inspecție fiscală la determinarea bazei impozabile pentru contribuția de asigurări sociale aferent veniturilor din tranzacții de vânzări cu monedă virtuală a încadrat venitul obținut ca fiind aferent activității independente definite conform art. 67 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, deși la

stabilirea impozitului de venit tranzacțiile cu monedă virtuală au fost încadrate ca venituri din alte surse.

Referitor la stabilirea CAS pentru anul 2018 petentul apreciază că în mod eronat organul de inspecție fiscală a stabilit CAS pentru activitatea de comerț cu autovehicule având în vedere că tot echipa de inspecție fiscală a consemnat o pierdere fiscală prin Decizia de impunere nr.x/2019, pierdere care urmează a fi recuperată în următorii 7 ani, astfel la sfârșitul anului 2018 la calculul impozitului pe venit a rămas pierdere de recuperat, motiv pentru care consideră că organul de inspecție fiscală nu trebuia să stabilească CAS pentru activitatea de comerț cu autovehicule.

4) Contribuția de asigurări sociale de sănătate

Potentul consideră că organul de inspecție fiscală a greșit la stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 2017 - 2018, având în vedere că conform art. 170 alin.(1) din Codul Fiscal aprobat prin Legea 27/2015 se prevede expres ca în cazul obținerii de venituri din una sau mai multe surse de venit definite la art. 155 alin. (1) lit. b) - h), baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate, se determină prin cumularea veniturilor, valoarea maximă impozabilă fiind cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, organul de inspecție fiscală calculând contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru fiecare sursa de venit în parte din cadrul aceleiași perioade fiscale, respectiv pentru anul 2017 și anul 2018.

5) TVA din activitatea de comerț cu autovehicule

În perioada 2017 - 2018 petentul arată că a cumpărat, deținut și vândut un număr de x buc ATV și x buc autovehicule.

Potentul susține că în acțiunea de retratare a vânzării autoturismelor, organul fiscal a decis că nu are dreptul la nici o mașină ca și proprietar persoană fizică începând cu data de 2017. Menționează că autoturismele vândute se datorează faptului că a decis să își schimbe mașina și că aceste operațiuni au fost reîncadrate de organul fiscal ca activitate economică independentă.

Susține că, în acest demers de impunere organul fiscal nu a analizat ritmicitatea operațiunilor, autovehiculele au fost folosite exclusiv în scop personal în toată perioada 2017 – 2018, și că a deținut permanent în proprietate un autoturism și un ATV.

Potentul arată că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală atât documentele justificative de achiziție a autovehiculelor cât și documentele de înstrăinare, și că echipa de inspecție fiscală a avut la dispoziție toate documentele justificative aferente achiziției și vânzării autoturismelor, documente care au fost ignorate în cadrul inspecției fiscale și s-a ales de către organele de control determinarea bazei impozabile prin estimare folosind metoda marjei, fără a justifica de fapt și de drept această decizie, obligație ce îi revine conform prevederilor Codului de Procedură Fiscală echipei de control.

Potentul arată că exercitarea dreptului de deducere a TVA în anul 2018, organul fiscal a luat în considerare TVA în sumă de 2017 lei înscrisă în factura nr. x/2018, și a omis la deducere TVA în sumă de x lei, înscrisă în factura nr. x/2018.

6) Cu privire la termenele de plata a debitelor stabilite suplimentare

Petentul arată că organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019 au reținut greșit termenul de plată privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar, respectiv au aplicat prevederile art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și corect trebuia să se aplice din acelaș act normativ prevederile art.131 alin. (4), astfel termenul de plată pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar trebuia să fie consemnate în deciziile de impunere contestate.

II. În urma verificării efectuate de organele de control din cadrul A.J.F.P. z - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, ce a avut ca obiect efectuarea unei inspecții fiscale generale referitor la Taxa pe valoarea adăugată, perioada verificată fiind 2018 - 2019, impozit pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate datorate, perioada verificată fiind 2015 - 2018, și contribuția de asigurări sociale datorate, perioada verificată fiind 2015 – 2018, conform Avizului de inspecție fiscală nr.x/2019, organele de inspecție fiscală emitând pentru domnul X următoarele acte administrativ fiscale :

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de x lei, din care petentul contestă suma x lei, respectiv x lei reprezentând impozit pe venit, x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale și x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, toate aferent perioadei 2017 - 2018;

- Decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, prin care sa stabilit o baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit reprezentând pierdere fiscală în sumă de x lei;

- Decizia de impunere privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 2017 – 2018;

- Decizia de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, prin care a fost stabilită TVA de restituit în sumă de (-)x lei,

Din Raportul de inspecție fiscală nr. X/2019 care a stat la baza emiterii Decizilor de impunere nr. x/2019, nr. x/2019 și nr. x/2019, contestate de către dl. X, rezultă următoarele:

1) Impozitul pe venit din activități economice realizate în mod independent

În perioada 2015 - 2017 petentul a desfășurat activități economice realizate în mod independent, obținând venituri din activități de liber profesionist în domeniul IT, respectiv execuția de proiecte on-line pe platforme de liber profesionist (execuție site-uri, design Web configurare și administrare server web) și în perioada, 2017-2018, 1tranzacții de vânzare moneda virtuala BITCOIN pe piața internă și internațională, încasând venituri ce au făcut obiectul impunerii de către organele de inspecție fiscală.

În cazul veniturilor realizate, din vânzarea de unități de criptomonedă, beneficiarul unor astfel de venituri are obligația de a depune la organul fiscal competent, declarația privind venitul realizat pentru fiecare,an fiscal, în parte, în conformitate cu prevederile art. 116 alin (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În vederea verificării încasărilor din activitățile economice realizate de petent, organul de inspecție fiscală a solicitat o Notă explicativă în care dl. X să precizeze veniturile încasate.

În data de x și x.2019 și 2019, dl X a prezentat echipei de inspecție fiscală extrasele de cont în lei și valută, ca fiind încasări din vânzarea de criptomoneda, și declarație pe propria răspundere cu veniturile din activități în domeniul IT, respectiv execuția de proiecte on-line pe platforme de liber profesionist (execuție site-uri, design Web configurare și administrare server web), prezentate în Anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală.

Anul 2015

Veniturile încasate din activități în domeniul, IT, respectiv execuția de proiecte on-line pe platforme de liber profesionist, au fost stabilite în baza declarației scisă de D-ul X.

Pentru anul 2015 echipa de inspecție fiscală nu a identificat documente justificative privind cheltuielile efectuate, contribuabilul nu a pus la dispoziția organului de control asemenea documente.

Venitul din activitatea desfășurată a fost determinat de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 41 lit. i), art 78 și 79, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada 2015 – 2015, și se prezintă astfel:

Venit brut constatat	x lei
Cheltuieli constatate	0 lei
Venit net stabilit	x lei
- impozit pe venit datorat	x lei

Anul 2016

Veniturile încasate din activități în domeniul IT se prezintă astfel:

Venit brut	x lei
Cheltuieli	0 lei
Venit net impozabil	x lei
- impozit pe venit datorat	x lei

Anul 2017

DI. X a prezentat echipei de inspecție fiscală extrasele de cont în lei și valută, ca fiind încasări din vânzarea de criptomonedă, în anul 2017, și declarația pe propria răspundere cu veniturile realizate din activități economice realizate în mod independent în domeniul IT.

În urma verificării extraselor de cont emise de O Bank și Oo Bank, echipa de inspecție fiscală a constatat că în anul 2017 contribuabilul nu a încasat în contul de euro vreo suma de bani, iar în contul de lei a încasat suma de x lei reprezentând sume încasate de la SC X SRL, Z, Z Limited.

Din consultarea bazelor de date ale ANAF echipa de inspecție fiscală a constatat că cele 3 societăți nu au reținut, declarat și plătit la organul fiscal competent impozitul

cu reținere la sursă prevăzut de art. 132 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, astfel că organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea impozitului pe venit.

DI X nu a organizat și condus evidența contabilă.

Venitul net din activitatea desfășurată a fost determinat în conformitate cu prevederile art. 61 lit. i) și art 116 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și se prezintă astfel:

- Venit brut	x lei (monedă) + x lei (IT) = x lei
- Cheltuieli	x lei
- Venit net	x lei
- CASS	x lei
- CAS	x lei
- Venit net impozabil	x lei
- impozit pe venit datorat	x lei

Anul 2018

DI. X a prezentat echipei de inspecție fiscală extrasele de cont în lei și valută, ca fiind încasări din vânzarea de criptomonedă, în anul 2018, și declarația pe propria răspundere cu veniturile realizate din activități economice realizate în mod independent în domeniul IT.

În urma verificării extraselor de cont echipa de inspecție fiscală a constatat că în anul 2018 contribuabilul a încasat în contul de euro suma de x euro (x x 4 lei = x lei), iar în contul de lei a încasat suma de x lei.

Venitul net din activitatea desfășurată a fost determinat în conformitate cu prevederile art. 61 lit. i) și art 116 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și se prezintă astfel:

- Venit brut	x lei
- Cheltuieli	x lei
- Venit net	x lei
- CASS	x lei
- Venit net impozabil	x lei
- impozit pe venit datorat	x lei

2) Impozitul pe venit din activitatea de comerț cu autovehicule

În vederea verificării activității economice realizate de dl. X, organele de inspecție fiscală prin adresa X/2019 au solicitat informații de la Direcția Economică din cadrul Primăriei Zz cu privire la bunurile mobile și imobile deținute deotent.

Cu adresa nr.x/2019 Direcția Economică din cadrul Primăriei Zz a transmis informațiile solicitate, respectiv că dl. X a angajat cheltuieli în vederea cumpărării de autovehicule, achiziții achitate în numerar, așa cum rezultă din copia contractelor de vânzare cumpărare și copia facturilor atașate adresei de răspuns.

Astfel în perioada 2017 - 2018, dl. X a obținut venituri din comercializarea unui număr de x de vehicule achiziționate din țară, vândute ulterior în perioade scurte de timp către diverși clienți persoane fizice din țară, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale teritoriale în vederea stabilirii obligațiilor datorate către bugetul statului.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că având în vedere numărul tranzacțiilor, al clienților, frecvența încasărilor, vânzarea autovehiculelor în perioade scurte de timp,

contractele de vânzare - cumpărare încheiate, rezultă că vânzarea bunurilor mobile care fac obiectul contractelor de vânzare - cumpărare, reprezintă o activitate economică desfășurată în mod independent, reglementată de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal pentru care contribuabilul avea obligația calculării și declarării venitului net anual din activități independente în sistem real în conformitate cu prevederile art.68 din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și impozitarea în conformitate cu prevederile art.58, lit.a, art.59 alin.(1) lit.a, art.61 lit.a, art.64 alin.(1) lit.a, art.67 alin.(1), art. 68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și H.G. nr.1/2016 privind Normele de aplicare ale Legii nr.227/2015 Codul fiscal.

Totodată, echipa de control a constatat că, prin demersurile efectuate în scopul achiziției de vehicule fără a avea un program de lucru, locurile diverse de unde au fost efectuate și vândute bunurile, vânzarea directă către mai mulți clienți, alegerea personală a furnizorilor și cumpărătorilor, operațiuni efectuate în nume propriu, contribuabilul îndeplinește criteriile care definesc existența unei activități independente.

Analizând tranzacțiile efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru autoturismele care au fost achiziționate noi prețul de vânzare pentru Q achiziționat în 2017 și vândut în 2018, W achiziționat în 2017 și vândut în 2018, UX achiziționat în 2017 și vândut în 2018, Wx achiziționat în 2018 și vândut în 2018, este mult redus.

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au folosit metoda marjei în conformitate cu prevederile art. 2 , lit. c) din Ordinul nr.3389/2011 coroborat cu art. 106 alin. (2) lit. b din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere datele înscrise în contractele de vânzare cumpărare, situațiile transmise de Primăria Zz, precum și precizările făcute de dl. X în Nota explicativă dată în data de 2019, respectiv :

- nu a considerat că achiziționarea și vânzarea de mașini second hand reprezintă comerț;

- prețul de vânzare a fost devalorizat cu 30% având în vedere că unele autovehicule au fost achiziționate noi și nu au putut să fie vândute cu același preț sau unul mai mare. Astfel echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețului de vânzare cu 30%, rezultând:

- pentru Q serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x \cdot 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei (x - x);

- pentru W serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x \cdot 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei (x - x)

- pentru UX serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x \cdot 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei (x - x);

- pentru Wx serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x \cdot 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei (x - x);

Anul 2017

Față de cele prezentate, echipa de control a constatat că dl. X a efectuat în anul 2017, comerț cu autoturisme rulate, fără a fi autorizat și fără a declara veniturile obținute la organul fiscal și fără a plăti astfel obligații fiscale datorate către bugetul statului, încălcând astfel prevederile OU 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, Întreprinderile individuale și Întreprinderile familiale,

art 67 și art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015, aprobate prin H.G. nr 1/2016 cu modificările, și completările ulterioare.

Conform contractelor de vânzare cumpărare echipa de inspecție fiscală a stabilit că în anul 2017 contribuabilul a vândut un număr de x autovehicule utilizate, în valoare totală de x așa cum rezultă și din Anexa 1 la Raportul de inspecție fiscală.

Pentru activitatea desfășurată contribuabilul nu a prezentat documente justificative reprezentând alte cheltuieli efectuate, așa cum rezultă și din Nota explicativă completată la data de 2019 și nu a întocmit documente de evidență contabilă.

Urmare celor prezentate situația veniturilor și a cheltuielilor, stabilită de organul de control se prezintă astfel:

- Venit brut x lei
- Cheltuieli cu autovehiculele x lei
- Pierdere anuală x lei

Având în vedere pierderea constatată în sumă de x lei, organul de inspecție fiscală a emis decizie de modificare a bazei de impunere urmare inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 131 alin.(4) lit.c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Anul 2018

În anul 2018 dl. X avea obligația a se înregistra și ca plătitor de TVA începând cu data de 2018, în conformitate cu prevederile art. 310 din Legea nr. 227/2015 având în vedere că la data de 2018 a realizat o cifră de afaceri în sumă de x lei, drept pentru care organul de inspecție fiscală a constatat că a depășit plafonul de scutire prevăzut de art. 310 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care în anul 2018 a fost de 300.000 lei, obligație pe care nu a îndeținut-o.

Ca urmare a celor constatate, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru anul 2018 venituri și cheltuieli, determinate astfel:

- Total venituri (vanzare x autovehicule) x lei
(x lei - x TVA)
- Total cheltuieli (achiziționare x autovehicule) x lei
(x lei - x TVA)
- Venit net impozabil x lei
- CASS datorata x lei
- Venit net impozabil x lei
- Pierdere recuperată x lei
- Pierdere rămasă de recuperat x lei

Având în vedere pierderea constatată în sumă de x lei, organul de inspecție fiscală a emis decizia de modificare a bazei de impunere urmare inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 131, alin. (4), lit.c din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3) Contribuția de asigurări sociale

Anul 2015

Din verificarea documentelor prezentate de petent a rezultat că în anul 2015 dl. X a realizat venituri nete în sumă de x lei, care depășește venitul baza de calcul aferent anului 2015 de x lei (salariul mediu brut 2015 = x lei x 12 luni x 35% = x lei), motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a stabilit contribuții la asigurările sociale în conformitate cu prevederile art. 296²² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare la 31.12.2015, rezultând ca datorată CAS de x lei/luna ($x \times 35\% = x \text{ lei} \times 31,5\%$).

Având în vedere cele menționate mai sus echipa de inspecție fiscală a calculat CAS de plata în sumă de x lei astfel:

- x lei x 12 luni = x lei;

Anul 2016

Urmare constatării venitului net impozabil pentru anul 2016, în sumă de x lei, organul de inspecție a procedat la calcularea contribuției datorate prin aplicarea cotei de 10,5% asupra venitului bază de calcul de x lei, rezultând o contribuție datorată în sumă de x lei.

Astfel, urmare constatării venitului net pentru anul 2016, în sumă de x lei, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea contribuției datorată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului baza de calcul în sumă de x lei, rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de x lei, conform art. 178 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Anul 2017

Urmare constatării venitului net impozabil pentru anul 2017, în sumă de x lei, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea contribuției datorate prin aplicarea cotei de 10,5% asupra venitului baza de calcul de x lei, rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de x lei.

Anul 2018

Urmare constatării venitului net din activitatea de comerț cu autovehicule pentru anul 2018 în sumă de x lei, sumă ce depășește plafonul a 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018, organul de inspecție fiscală a constatat că dl. X datorează contribuția de asigurările sociale de stat în sumă de x lei calculată prin aplicarea cotei de 25% asupra plafonului legal de x lei, rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de x lei.

4) Contribuția de asigurări sociale de sănătatea

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătatea aferente veniturilor realizate din activitatea de **tranzacții auto**, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru anul **2017** dl. X nu datorează CASS având în vedere pierderea fiscală stabilită pentru anul 2017 în sumă de x lei, iar pentru anul **2018** ca urmare a realizării venitului net impozabil în sumă de x lei, sumă ce depășește plafonul de 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018 (salariul minim brut care a fost de x lei), dl. X avea obligația achitării CASS, dar realizând venituri din două surse acesta avea obligația achitării CASS doar pentru una sOră și anume pentru pentru activitatea de tranzacții de vânzare cu monedă virtuală BITCOIN pe piața internațională.

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente veniturilor realizate din activitatea desfășurată în domeniul IT și tranzacții de vânzare cu monedă virtuală BITCOIN, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele :

Anul 2015

În anul 2015 dl. X a desfășurat activitatea de liber profesionist în domeniul IT, respectiv execuția de proiecte on-line (execuție site-uri, design Web, configurare și administrare server web), astfel realizând venituri brute în sumă de x lei, drept pentru care organele de inspecție fiscală au calculat la nivelul venitului brut realizat în această perioadă, contribuția datorată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului baza de calcul în sumă de x lei, rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de x lei ($x \times 5,5\%$).

Anul 2016

În anul 2016, dl. X a realizat venituri brute în sumă de x lei în urma desfășurării activității independente, drept pentru care organele de inspecție fiscală au calculat CASS la nivelul venitului brut realizat în acea perioadă, potrivit art. 177 alin (1), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând CASS datorată de x lei ($x \times 5,5\%$), conform art. 178 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Anul 2017

Urmare constatării venitului net pentru anul 2017, în sumă de x lei, organul de inspecție a calculat contribuție datorată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului baza de calcul, în sumă de x lei, rezultând astfel o contribuție datorată de x lei.

Anul 2018

Urmare a venitului net realizat în anul 2018, în sumă de x lei, în urma desfășurării activității în domeniul IT și monedă virtuală, sumă ce depășește plafonul a 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018, dl X avea obligația achitării CASS la salariul minim brut care a fost de x lei, drept pentru care organele de inspecție fiscală au calculat CASS în sumă de x lei ($x \times 10\%$).

5) TVA din activitatea de comerț cu autovehicule

Conform celor constatate de echipa de inspecție fiscală și prezentate la punctul "2) *Impozitul pe venit din activitatea de comerț cu autovehicule*", organele de control au stabilit că petentul în perioada 2018 – 2019 a obținut venituri din comercializarea unui număr de x de vehicule noi și rulate achiziționate din țară, vândute ulterior în perioade scurte de timp către diverși clienți persoane fizice din țară, venituri nedeclarate organelor fiscale teritoriale în vederea stabilirii obligațiilor datorate către bugetul statului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 2018, petentul a realizat o cifră de afaceri în sumă de x lei, depășind plafonul de scutire prevăzut de art.310 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care în anul 2018 a fost de 300.000 lei. Astfel petentul avea obligația de a solicita înregistrarea în scop de TVA în termen de 10 zile de la depășire, respectiv până la data de 2018 devenind plătitor de taxă începând cu data de 2018.

Având în vedere cele prezentate echipa de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată după cum urmează :

Anul 2018

Conform Anexa 1 *“Situția tranzacțiilor cu vehicule efectuate de către X în perioada 2018-2019”*, în anul 2018 contribuabilul a vândut un număr de x vehicule, în perioada 2018 – 2018 livrările totalizând suma de x lei, iar în perioada 2018-2018, livrările totalizând suma de x lei.

Urmare celor constatate, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorate, în temeiul art.268, alin.(1),(2) și (8), lit.c, art.269, alin.(1) și (2), art.270, alin.(1), art.280, alin.(13), art.281, alin.(1), art.282, alin.(1), art.284, alin.(1), art.286, alin.(1), lit.a, art.290, alin.(2), art.291, alin.(1), lit.a și b, art.299, alin.(1), lit.a, art.301, alin.(2), art.307, alin.(1), art.308, alin.(1), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și Capitolul VIII, pct.36 din H.G.1/2016 privind Normele de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul fiscal, după cum urmează:

Anul 2018

- livrări totale x lei x 19/119 = x lei TVA de colectat.
- 2017 lei TVA deductibilă (achiziție W)
- x lei sold sumă negativă 2018

Anul 2019 (perioada verificată 2019 - 2019)

Din Anexa 1 *“Situția tranzacțiilor cu vehicule efectuate de către X în perioada 2018-2019”*, rezultă că în anul 2019 contribuabilul a vândut un autovehicul, în suma de x lei rezultând TVA datorată astfel :

- livrări totale x lei x 19/119 = x lei TVA.
- TVA colectată x lei
- TVA deductibil 0 lei
- TVA de plată x lei

Pentru TVA stabilit suplimentar, organul de inspecție fiscală a emis pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2019 Decizia de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, reprezentând TVA în sumă de (-)x lei (-x+ x).

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, susținerile petentului, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

1. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de petent pot fi avute în vedere la soluționarea contestației.

a) Referitor la susținerea petentului conform căreia inspecția fiscală privind impozitul pe venit, CAS, CASS și TVA s-a desfășurat fără respectarea dispozițiilor procedurale prevăzute de Codul fiscal, cu ignorarea documentelor cu privire la

derularea operațiunilor de vânzare a x autovehicule și stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în cauză se rețin următoarele:

În fapt, în vederea verificării activității economice realizate de dl. X, organele de inspecție fiscală prin adresa X/2019 au solicitat informații de la Direcția Economică din cadrul Primăriei Zz cu privire la bunurile mobile și imobile deținute de petent.

Cu adresa nr.x/2019 Direcția Economică din cadrul Primăriei Zz a transmis informațiile solicitate, respectiv că dl. X a vândut autovehicule rulate și noi care au fost achiziționate personal de petent, așa cum rezultă din copia contractelor de vânzare cumpărare și copia facturilor atașate adresei de răspuns.

În perioada 2017 - 2018 petentul a obținut venituri din comercializarea de autovehicule noi și rulate, vândute în perioade scurte de timp către diverse persoane fizice după cum urmează:

Nr.crt	Marcă	Data achiziției	Data vânzării
1	--	2013	2017
2	--	2017	2017
3	--	2017	2017
4	--	2017	2018
5	--	2017	2018
6	--	2017	2018
7	--	2017	2018
8	--	2018	2018
9	--	2018	2018

Echipa de inspecție fiscală nu a luat în calcul autoturismul H achiziționat la data de x/2013, tranzacția fiind considerată în patrimoniul personal.

Analizând documetele primite, organele de inspecție fiscală au constatat că prețurile de vânzare pentru Q, W, UX și Wz sunt mult reduse față de prețul de achiziție, prin urmare organele de control au solicitat petentului precizări privind stabilirea prețului de vânzare.

Prin Nota explicativă dată în data de 2019, petentul a precizat că „beneficiul mediu pentru autovehiculele second-hand a fost de x Euro, iar pentru cele noi prețul de vânzare a fost sub prețul de achiziție datorită devalorizării mari pentru autovehiculele noi în jur de 30%”.

Conform declarației petentului cu privire la prețul de vânzarea a autovehiculelor noi, diminuat cu 30% față de prețul de achiziție, și a faptului că din vânzare autovehiculelor rulate beneficiul mediu a fost de x euro, comparând cu facturile de achiziții și contractele de vânzare cumpărare, organele de control au stabilit că prețurile de vânzare al autoturismelor nu sunt cele reale.

Având în vedere documentele prezentate de petent, documentele primite de la Primăria Zz și declarațiile petentului, respectiv numărul mare de tranzacții cu autovehicule efectuate în perioada 2017 - 2018, prețurile de vânzare înscrise în contractele de vânzare-cumpărare și declarația petentului privind beneficiul mediu la vânzarea de autovehicule rulate, respectiv prețurile de vânzare foarte mici al autovehiculelor noi față de declarata diminuare a valorii mașinilor noi cu 30%, echipa de inspecție fiscală a stabilit în mod corect că petentul X a realizat o activitate independentă cu caracter de continuitate, tranzacțiile efectuate fiind considerate operațiuni impozabile, petentul dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Prin urmare, pentru a cuantifica realitatea operațiunilor economice derulate de dl. X și pentru a stabili sarcina fiscală, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere beneficiul mediu de x euro la vânzarea autoturismelor rulate conform celor declarate de petent în Nota explicativă dată în 2019 respectiv faptul că adaosul practicat între prețul de achiziție și cel de vânzare a fost de aproximativ x euro, pentru autoturismele rulate, iar pentru autoturismele noi echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețului de vânzare cu -30% față de prețul de achiziție conform celor declarate de petent prin aceeași Notă explicativă.

În cauză fiind incidente prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(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:*

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

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

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

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

e) *solicitarea de informații de la terți;*

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

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

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

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

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

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

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că **organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului**, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În speță, așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr. X/2019, toate constatările fiscale înscrise de organele de control în raportul de inspecție fiscală au avut la bază atât documentele puse la dispoziție de către petent, cât și informațiile primite de la Primăria Zz și declarațiile petentului.

În drept, se rețin și următoarele prevederi din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 10 Obligația de cooperare

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

Art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Art. 15 Eludarea legislației fiscale

În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.”

Potrivit dispozițiilor legale citate, contribuabilul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității.

Totodată, organul de inspecție fiscală este obligat prin efectul legii fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele legale, în acest sens putând solicita informații de la terți, în situația în care aceste informații au implicații fiscale.

În speță, se reține că conform documentelor prezentate de petent referitor la vânzarea de autovehicule achiziționate ca fiind noi, prețul de vânzare s-a constatat mult redus față de cele declarate de petent prin Nota explicativă dată în data de 2019, unde a precizat că „prețul de vânzare a fost sub prețul de achiziție datorită devalorizării mari pentru autovehiculele noi în jur de 30%”, iar pentru autovehiculele rulate beneficiul

mediu a fost de x euro. Astfel organele de inspecție fiscale au avut în vedere prevederile art. 116, alin.(1), lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se prevede că

„Art. 116 - Metode de control

(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode:

b) *inspecția exhaustivă care constă în activitatea de verificare a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*”

În timpul controlului a fost întocmită Nota de fundamentare nr. X/2019 din 2019 în care se consemnează condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare a bazei impozabile având în vedere că documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte și incomplete, organele de inspecție fiscală au folosit metoda marjei prin estimarea veniturilor pe baza utilizării unor elemente considerate tipice, exprimate în procente sau proporții pentru activitatea desfășurată de petent.

În drept sunt aplicabile prevederile art. 106, alin.(2), lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile art.2, lit.c din Ordinul 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, unde se prevăd următoarele:

“Art. 106 - Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) *Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

(2) *Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:*

a) *în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);*

b) **în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.**”

Ordinul 3389/2011

“Art. 1

(1) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:*

- **documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;**

- **documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.**

(2) *Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(3) *Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.*

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) **Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Art. 2 În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;**
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;
- e) metoda patrimoniului net.

Art. 3 **Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.**

Anexa – METODELE de stabilire prin estimare a bazei de impunere și instrucțiuni de aplicare

1.3. Metoda marjei

Metoda marjei se bazează pe faptul că activitățile desfășurate într-un domeniu au elemente comune care caracterizează activitatea atât din punct de vedere tehnic, cât și din punct de vedere financiar.

Metoda constă în estimarea venitului unui contribuabil pentru determinarea obligației fiscale, pe baza utilizării unor elemente considerate tipice, exprimate în procente sau proporții, pentru activitatea desfășurată de acesta.

Aceasta constă în analiza vânzărilor și/sau a costului vânzărilor unui contribuabil și aplicarea unui procent corespunzător de marjă, pentru a obține venitul impozabil.

Veniturile realizate și costul vânzărilor pot fi stabilite pornind de la anumite elemente de venit și/sau cheltuieli cunoscute care vor fi ajustate/ponderate, folosind procente sau proporții caracteristice pentru activitatea desfășurată.

Procentele ori proporțiile pot fi determinate din datele cunoscute la contribuabilul verificat sau obținute de la alte entități cu activități similare ori de la instituții care calculează și publică astfel de procente și/sau proporții.

Metoda marjei poate furniza indicii despre abateri ale procentelor sau ale proporțiilor determinate pentru activitatea desfășurată, față de o medie a procentelor sau a proporțiilor stabilite la nivelul unui domeniu de activitate analizat.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile, în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale.”

Pe cale de consecință se reține că organele de control au respectat prevederile legale aplicabile în materie fiscală și au utilizat metoda marjei pentru stabilirea corectă prin estimare a veniturilor realizate de petent din tranzacțiile privind autovehiculele rulate și noi.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează a se respinge contestația la acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

b) Referitor la motivele conform cărora în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019 - Capitolul I - Date despre inspecția fiscală, în ceea ce privește CAS perioada fiscală este 2017 - 2018, diferită față de cea din Avizul de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr. x/2019, se rețin următoarele:

În fapt, referitor la perioada verificată privind contribuția de asigurări sociale, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. x – A.J.F.P. z au emis următoarele avize :

- Avizul de inspecție fiscală nr.X/2019, privind impozit pe venit perioada 2017 – 2019 și CAS pe perioada 2017 – 2019;

- Avizul de inspecție fiscală nr.X/2019, privind CAS pe perioada 2018 – 2018;

- Avizul de inspecție fiscală nr.X/2019, privind impozit pe venit perioada 2015 – 2016, CASS perioada 2015 – 2016 și CAS pe perioada 2015 – 2017;

Astfel prin extinderea inspecției fiscale cu privire la C.A.S. perioada verificată a fost 2015 – 2018 așa cum este menționată și în cuprinsul Deciziei de impunere nr. x/2019 pagina 18, Capitolul 3 – Contribuția titularului către asigurări sociale și în Raportul de inspecție fiscală nr. X/2019, pagina x, Capitolul 3 – Contribuția către asigurările sociale de stat.

Referitor la menționarea în Raportul de inspecție fiscală nr.X/2019, Capitolul I – Date despre inspecția fiscală, perioada fiscală la C.A.S. ca fiind 2017 – 2018, în loc de 2015 – 2018 conform avizelor de inspecție fiscală este un element de natura erorilor materiale ce nu are implicații în stabilirea bazei de impozitare.

Cu privire la mențiunile petentului conform căreia în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019 nu se fac referire la Ordinele de serviciu ale echipei de inspecție fiscală, se reține că acest aspect a fost greșit reținut de petent având în vedere că în Raportul de inspecție fiscală, Capitolul I – Date despre inspecție fiscală, rândul 4 – 5, sunt menționate următoarele: “... a Ordinului de serviciu nr. x/2019 a avizului de inspecție fiscală nr. X/2019, X/2019, X/2019”.

Având în vedere că aspectele procedurale ridicate de petent nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, **se va respinge ca neîntemeiată contestația depusă de persoana fizică X pentru acest capăt de cerere și se va proceda la soluționarea pe fond a cauzei.**

2. Pe fond

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice prin structura specializată este să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit legal impozit pe venit, contribuția de asigurări sociale de sănătate și contribuția de asigurări sociale, în condițiile în care argumentele prezentate de petent în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

1) Impozitul pe venit din tranzacții cu monede virtuale

În fapt, în perioada 2015 - 2017 petentul a desfășurat activități economice realizate în mod independent, obținând venituri din activități în domeniul IT, respectiv execuția de proiecte on-line (execuție site-uri, design Web configurare și administrare server web) și în perioada, 2017-2018, respectiv tranzacții de vânzare cu moneda virtuala BITCOIN pe piața internă și internațională, încasând venituri ce au făcut obiectul impunerii de către organele de inspecție fiscală.

În vederea verificării încasărilor din activitățile economice realizate, organul de inspecție fiscală a solicitat o Notă explicativă în care dl. X să precizeze veniturile încasate.

În data de x și 2019 și 2019, dl X a prezentat echipei de inspecție fiscală extrasele de cont în lei și valută, ca fiind încasări din vânzarea de criptomoneda, și declarație pe propria răspundere cu veniturile realizate din activități în domeniul IT.

În urma verificării extraselor de cont echipa de inspecție fiscală a constatat că în anul 2017 contribuabilul nu a încasat în contul de euro vreo suma de bani, iar în contul de lei a încasat suma de x lei reprezentând sume încasate de la SC X SRL, Z, Z Limited.

Întrucât din consultarea bazelor de date ale ANAF s-a constatat că cele 3 societăți nu au reținut, declarat și plătit la organul fiscal competent impozitul cu reținere la sursă prevăzut de art. 132 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea impozitului pe venit.

Pe baza documentelor prezentate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe venit după cum urmează:

- **pentru anul 2017** organele de inspecție fiscală au identificat documente justificative privind cheltuielile cu achiziția unităților de criptomoneda în sumă de x lei, astfel venitul net din activitatea desfășurată se prezintă astfel:

- Venit brut	x lei (moneda) + x lei (IT) = x lei
- Cheltuieli	x lei
- Venit net	x lei
- CASS	x lei
- CAS	x lei
- Venit net impozabil	x lei
- impozit pe venit stabilit suplimentar	x lei

- **pentru anul 2018** organele de inspecție fiscală au identificat documente justificative privind cheltuielile cu achiziția unităților de criptomoneda în sumă de x lei, încasări în contul de euro în sumă de x euro (x 4 lei = x lei) și încasări în contul de lei în sumă de x lei, astfel venitul net din activitatea desfășurată se prezintă astfel:

- Venit brut	x lei
- Cheltuieli	x lei
- Venit net	x lei
- CASS	x lei
- Venit net impozabil	x lei
- impozit pe venit stabilit suplimentar	x lei

Petentul X arată că în perioada 2017 - 2018 a desfășurat activitatea de tranzacții cu monedă virtuală pe piața internă și internațională, încasând venituri ce au fost tratate de echipa de inspecție fiscală ca venituri din alte surse conform art.114 alin.(4) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Petentul susține că veniturile obținute din tranzacții cu monedă virtuală în perioada 2017 - 2018 nu sunt impozabile întrucât Codul Fiscal reglementează impunerea veniturilor din transferul de monedă virtuală începând cu anul 2019 prin OUG nr.25/2018 aprobată prin Legea nr. 30/2019 Parlamentul României, prin modificarea art. 114 (2) din Codul Fiscal în sensul introducerii lit. „m) venituri din transferul de monedă virtuală”, și că încadrarea acestor venituri la „venituri din alte surse” nu are temei legal.

Petentul menționează că în anul 2015 și 2018 Banca Națională a României și-a exprimat prin comunicate de presă poziția față de moneda virtuală, în sensul că nu consideră Bitcoin-ul sau o altă criptomonedă ca și monedă națională și nici o valută, însă nici nu explică cum este considerată în fapt. De altfel, nicio bancă națională din Comunitatea Europeană nu consideră Bitcoin-ul ca fiind o valută sau o monedă.

Petentul invocă un punct de vedere dat de Agenția Națională de Administrare Fiscală în cadrul sesiunii de îndrumare și asistență contribuabili 22 iulie 2015 privind impozitul pe veniturile realizate din investiții de persoanele fizice și susține că :

- stabilirea de către organul fiscal a impozitului pe venit în sumă de x lei, din tranzacțiile cu monedă virtuală efectuate excede cadrului legal reglementat la data obținerii veniturilor;

- organul fiscal a procedat la aplicarea retroactivă în anul 2017 și 2018 a prevederilor legale referitoare la impunerea veniturilor din transferul de monedă virtuală valabile de la 01.01.2019 pentru veniturile realizate în anul 2019, conform art. VI din Legea nr.30/2019;

Referitor la moneda virtuală Bitcoin, în cauză se rețin următoarele:

În ceea ce privește schemele de monedă virtuală, B.N.R. a prezentat o informare, potrivit Comunicatului de presă afișat pe site-ul instituției în data de 11.03.2015, prin care se precizează că moneda virtuală nu este o monedă națională și nici valută, iar acceptarea acesteia la plata nu e obligatorie din punct de vedere legal. Totodată moneda virtuală nu reprezintă o formă de moneda electronică, în înțelesul Legii nr.127/2011 privind activitate de emisie de monedă electronică.

Utilizarea schemelor de monedă virtuală ca modalitate alternativă de plată prezintă potențiale riscuri pentru sistemul financiar legate de lipsa reglementării și a supravegherii, spălarea banilor, finanțarea terorismului, volatilitatea prețului și lipsa unei securități adecvate potrivit unui raport elaborat de către BNR.

De asemenea Autoritatea Bancară Europeană a avertizat consumatorii cu privire la riscurile asociate cumpărării, deținerii și tranzacționării monedelor virtuale și ulterior a emis o opinie referitoare la schemele de moneda virtuală, conform comunicatului [EBA_2013_01030000_RO_TRA.pdf](#).

Tot potrivit comunicatului sus menționat BNR arată că monitorizează evoluția acestor scheme de monedă virtuală din perspectiva unor potențiale riscuri asupra sistemului financiar.

De asemenea pe site-ul BNR la secțiunea Stabilitate Financiară - Rolul BNR - Monede virtuale se regăsesc informații cu privire la pozițiile exprimate de către statele europene cu privire la monedele virtuale.

În cauză trebuie avute în vedere considerentele de la punctul 49 ale CJUE din cauza C-264/14, conform cărora **„operațiunile privind monede netradiționale, cu alte cuvinte alte monede decât cele care sunt mijloace legale de plată într-unul sau mai multe state, în măsura în care aceste monede au fost acceptate de părțile la o tranzacție ca un mijloc de plată alternativ mijloacelor legale de plată și nu au o altă finalitate decât aceea de mijloc de plată, constituie operațiuni financiare.”**

În consecință se concluzionează că schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale / criptomonede și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care contribuabilul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care vinde monedele, constitue o operațiune financiară, operațiune care intră în sfera reglementărilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din perspectiva veniturilor realizate de persoanele fizice din operațiuni cu unități de criptomonedă, acestea nu au fost reglementate în mod expres în Codul Fiscal până la 01.01.2019. Cu toate acestea, veniturile identificate ca fiind impozabile și care nu se încadrează în categoriile reglementate prin Codul fiscal, sunt considerate ca fiind din alte surse.

Regula generală de impozitare a veniturilor din alte surse este cea de reținere la sursă a impozitului. Astfel plătitorul de venit stabilește și reține impozitul în momentul plății veniturilor.

Potrivit dispozițiilor art. 14 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, **„Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale, sunt supuse legislației fiscale, indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”**

În concluzie chiar dacă operațiunile cu unități de criptomonedă nu au fost reglementate expres în Codul Fiscal, persoanele care realizează venituri din astfel de operațiuni sunt obligate să se supună legislației fiscale în vederea impozitării.

Având în vedere că în cazul veniturilor realizate prin operațiuni cu unități de criptomonedă, plătitorul de venit nu poate fi identificat, beneficiarul unor astfel de venituri, în conformitate cu prevederile art. 116 alin. 1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, modificate prin OUG nr.181/2018, are obligația de a depune la organul fiscal competent, declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice aplicabilă pentru veniturile realizate în anul 2017.

Având în vedere că bitcoin este o monedă de plată electronică, are echivalent și își raportează valoarea la monedele tradiționale, atunci din punct de vedere fiscal se poate vorbi despre un venit rezultat din schimbul acesteia.

Totodată în cauză se reține că în conformitate cu dispozițiile art. 114 alin.(2) din Codul fiscal aplicabil în anul 2017, în categoria veniturilor din alte surse "... se includ, **însă nu sunt limitate**, următoarele venituri:" astfel categoriile de venituri din alte surse, nu sunt prevăzute limitativ.

Prin urmare Codul fiscal nu a limitat niciodată veniturile din alte surse, în această categorie fiind incluse orice alte venituri care nu se încadrează în

categoriile reglementate prin Codul fiscal, altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu Titlul IV al aceluiași act normativ.

Prin OUG nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare publicată în Monitorul Oficial nr.291 din 29 Martie 2018, veniturile din transferul de monedă virtuală / criptomonede au fost menționate expres, ca făcând parte din categoria veniturile din alte surse, prin completarea art. 114 alin. (2) din Codul fiscal cu o noua literă „m) venituri din transferul de monedă virtuală”.

Având în vedere cele prezentate, reglementarea din OUG nr.25/2018 nu modifică natura acestui tip de venit, ceea ce înseamnă că și până la reglementarea lor expresă, aceste venituri îndeplineau condițiile în ceea ce privește încadrarea în categoria veniturilor din alte surse precizate în art. 114 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pe de o parte se reține faptul că veniturile obținute din transferul de monedă virtuală nu se regăsesc menționate în categoria veniturilor neimpozabile precizate la art. 62 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioara.

Pe de altă parte, potrivit dispozițiilor art. 14 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”

În concluzie, persoanele care au realizat venituri din astfel de operațiuni aveau obligația să se supună legislației fiscale în vederea impozitării, chiar dacă înainte de anul 2018 operațiunile cu unități de monedă virtuală nu erau înscrise expres în Codul fiscal în categoria veniturilor din alte surse.

Prin Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea OUG nr.25/2018, a fost modificat și art. 116 alin. (1) din Codul fiscal, în sensul clarificării exprese a regimului fiscal al veniturilor din transferul de monedă virtuală, prin care se menționează obligația contribuabililor care realizează astfel de venituri de a depune la organul fiscal competent, declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, deși această obligație o aveau și înainte de apariția legii.

În acest sens în cauze asemănătoare, sa pronunțat și Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamala prin adresa nr. x/2018 și nr.x/2019.

Având în vedere că criptomonedele, respectiv bitcoin au fost transformate într- o monedă clasică și transferate din portofelul virtual al utilizatorului în contul bancar al acestuia, respectiv în euro sau în lei, sumele respective reprezintă **venit** din tranzacționarea criptomonedei Bitcoin.

În contextul celor prezentate și conform documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv a celor constatate de echipa de inspecție fiscală se reține că dl. X prin efectuarea a mai multor tranzacții cu caracter repetitiv a desfășurat o activitate economică pentru obținerea de venituri din tranzacționarea de monede virtuale „Bitcoin” în perioada 2017 – 2018, venituri taxabile din punct de vedere al impozitului pe venit.

În drept, :

- cu privire la încadrarea activității de cumpărare / vânzare a criptomonedelor ca activitate independentă sunt incidente prevederile art. 7, pct.3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează că orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal este o activitate independentă, respectiv sunt îndeplinite următoarele condiții :

„Art. 7 - Definiții ale termenilor comuni

3. activitate independentă - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

3.1. persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;

3.2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;

3.3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;

3.4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;

3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;”

- veniturile din activitatea de vânzare - cumpărare a monedelor virtuale/criptomonede se încadrează la art.61 lit.i, respectiv venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

„Art. 61 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

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

i) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117.

Art. 58 - Contribuabili

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

a) persoanele fizice rezidente;

Art. 59 - Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

Art. 64 Cotele de impozitare

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

h) alte surse.

Art. 114 - Definiția veniturilor din alte surse

(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a)-h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.

(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

.....

Art. 117 Definirea și impozitarea veniturilor a căror sursă nu a fost identificată

Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.

Art. 116 - Declararea, stabilirea și plata impozitului pentru unele venituri din alte surse

(1) Contribuabilii care realizează venituri din alte surse, altele decât cele prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a)-k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art. 114, au obligația de a depune declarația privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

(2) Impozitul pe venit datorat se calculează de către organul fiscal competent, pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra:

a) venitului brut, în cazul veniturilor din alte surse pentru care contribuabilii au obligația depunerii declarației privind venitul realizat, altele decât cele prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. l);”

La art.133 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal „Dispoziții tranzitorii” prin OUG 18/2018 privind adoptarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, se introduce alinieatul (13) care precizează :

„(13) Pentru veniturile realizate în anul 2017, se aplică următoarele reguli:

a) contribuabilii care aveau obligația depunerii declarației privind venitul realizat, din România și din străinătate, potrivit reglementărilor în vigoare la data realizării venitului, au obligația depunerii declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, prevăzute la art. 122, respectiv art. 130, până la data de 15 iulie 2018 inclusiv;”

Conform prevederilor legale antecitate se reține că dl. X prin activitatea desfășurată, respectiv cumpărarea / vânzarea de criptomonede, în formă continuă a desfășurat o activitate independentă producătoare de venit, activitate care în mod legal a fost încadrată de organele de inspecție fiscală ca fiind o activitate independentă și supusă impozitării veniturilor.

Având în vedere că petentul a realizat venituri din alte surse (tranzacții cu criptomonede) avea obligația de a depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuții sociale datorate de persoane fizice.

Prin urmare organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la stabilirea și calcularea impozitului pe venit datorat de petent în urma realizării de venituri impozabile din activitatea de tranzacții cu criptomoneda Bitcoin.

În cauză fiind aplicabile prevederile art.6 alin.(1), art. 7 alin. (3) - (4), art. 113, art.131, alin. (4) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se prevăd că :

„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

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

.....

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

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

Art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(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:

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

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

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

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

e) solicitarea de informații de la terți;

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

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

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.

.....

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

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

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

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

Conform prevederilor legale de mai sus, se reține că **organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului**, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Drept urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate în faza contestației de către petent nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea suplimentară în sarcina petentului X a impozitului pe venit în sumă de x lei aferente veniturilor realizate în perioada 2017 - 2018 din activitatea de tranzacționare a criptomonedei Bitcoin.

2) Impozitul pe venit din activitatea de comerț cu autovehicule

Prin contestația depusă petentul arată că în perioada 2017 - 2018 a deținut ca persoană fizică un număr de x autovehicule din care:

- x ATV, x achiziționate în anul 2017 și vândute în anu 2018, și x achiziționat în anul 2018 și vândut în anul 2019;
- x autoturisme din care x autoturisme noi achiziționate de la reprezentanțe și x autoturisme rulate achiziționate de la persoane fizice.

Potentul susține că toate autoturismele au fost vândute datorită faptului că a decis să schimbe mașina și că organul fiscal nu a analizat ritmicitatea operațiunilor, conform Anexei 1 a Raportului de inspecție fiscală, autoturismele au fost înmatriculate în circulație, au fost folosite exclusiv în scop personal, în toată perioada 2017 - 2018 deținând permanent în proprietate un autoturism și un ATV, și că este dreptul lui ca și proprietar să decidă când vrea să-și schimbe autoturismul.

În fapt, în vederea verificării activității economice realizate în mod independent de dl. X, organele de inspecție fiscală prin adresa X/2019 au solicitat informații de la Direcția Economică din cadrul Primăriei Zz cu privire la bunurile mobile și imobile deținute de petent.

Cu adresa nr.x/2019 Direcția Economică din cadrul Primăriei Zz a transmis informațiile solicitate, respectiv că dl. X a angajat cheltuieli în vederea cumpărării de autovehicule, achiziții efectuate personal de acesta și achitate în numerar, așa cum rezultă din copia contractelor de vânzare cumpărare și copia facturilor atașate adresei de răspuns.

În perioada 2017 - 2018 petentul a obținut venituri din comercializarea autovehicule noi și rulate, vândute în perioade scurte de timp către diverse persoane fizice după cum urmează:

Nr.crt	Marcă	Data achiziției	Data vânzării
1	--	2013	2017
2	--	2017	2017
3	--	2017	2017
4	--	2017	2018
5	--	2017	2018
6	--	2017	2018
7	--	2017	2018
8	--	2018	2019
9	--	2018	2018

Echipele de inspecție fiscală nu a luat în calcul autoturismul H achiziționat la data de x/2013, fiind considerat în patrimoniul personal.

În perioada 2017 - 2018, dl. X a obținut venituri din vânzarea unui număr de x de vehicule utilizate achiziționate din țară, vândute către diverși clienți persoane fizice din țară, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale teritoriale în vederea stabilirii obligațiilor datorate către bugetul statului.

Analizând documentele primite, organele de inspecție fiscală au constatat că prețul de vânzare pentru autovehiculele Q, W, UX și Wz sunt mult reduse față de prețul de achiziție, motiv pentru care organele de control au solicitat petentului precizări privind stabilirea prețului de vânzare.

Având în vedere numărul tranzacțiilor, al clienților, frecvența încasărilor, vânzarea autovehiculelor în perioade scurte de timp, contractele de vânzare - cumpărare încheiate, organele de inspecție fiscală au constata că vânzarea bunurilor mobile care fac obiectul contractelor de vânzare - cumpărare, reprezintă o activitate economică desfășurată în mod independent, reglementată de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal pentru care contribuabilul avea obligația calculării și declarării venitului net anual din activități independente în sistem real în conformitate cu prevederile art.68 din Legea 227/2015, privind Codul fiscal și impozitarea în conformitate cu prevederile art.58, lit.a, art.59 alin.(1) lit.a, art.61 lit.a, art.64 alin.(1) lit.a, art.67 alin.(1), art. 68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și H.G. nr.1/2016 privind Normele de aplicare ale Legii nr.227/2015 Codul fiscal.

Pentru stabilirea bazei de impunere echipa de inspecție fiscală a ținut cont de numărul tranzacțiilor efectuate, de datele înscrise în contractele de vânzare cumpărare, situațiile transmise de Primăria Zz, precum și precizările făcute de dl. X în Nota explicativă dată în data de 2019, respectiv :

- nu a considerat că achiziționarea și vânzarea de mașini second hand reprezintă comerț;

- că prețul de vânzare a fost devalorizat cu 30% având în vedere că unele autovehicule au fost achiziționate noi și nu au putut să fie vândute cu același preț sau unul mai mare.

Având în vedere cele declarate, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețului de vânzare cu 30%, folosind metoda marjei în conformitate cu prevederile art. 2 , lit. c) din Ordinul nr.3389/2011 coroborat cu art. 106 alin. (2) lit. b din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- pentru Q serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei $(x - x)$;

- pentru W serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei $(x - x)$;

- pentru UX serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei $(x - x)$;

- pentru Wx serie sașiu Q achiziționat cu x lei $x 30\% = x$ lei, rezultând un preț de vânzare de x lei $(x - x)$;

Toate autoturismele achiziționate la valori considerabile, au fost valorificate la perioade variind între 3 - 9 luni. Se poate observa că petentul a achiziționat în perioada iulie - decembrie 2017, x autovehicule însumând valoarea de x lei, pe care le-a vândut în lunile Martie și Aprilie 2018 la o valoare de x lei reprezentând aproximativ 50% din prețul de achiziție, valoarea cu mult sub valoarea pe care a declarat prin Nota explicativă dată de petent în data de 2019, iar autoturismul W a fost achiziționată în Iulie 2018 la valoarea x lei și a fost vândut la valoarea de x lei.

În speță, se reține că, în vederea stabilirii unei stări de fapt fiscale reale, acestea au solicitat petentului, prin notă explicativă (anexată la RIF și dosarul cauzei), explicații privind veniturile realizate din tranzacțiile de autovehicule, iar explicația contribuabilului a fost aceea că **„beneficiul mediu pentru autovehiculele second-hand a fost de x**

Euro, iar pentru cele noi prețul de vânzare a fost sub prețul de achiziție datorită devalorizării mari pentru autovehiculele noi în jur de 30%” .

Având în vedere starea de fapt identificată la dl. X, organele de inspecție fiscală au apreciat că relevantă în vederea estimării bazei de impozitare a veniturilor realizate din vânzarea de autovehicule este declarația dată de petent prin Nota explicativă dată în data de 2019.

Prin urmare, estimarea bazei de impunere a impozitului pe venit a fost realizată de organele de inspecție fiscală în mod legal conform prevederilor OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, folosind metoda marjei și cu luarea în considerare a elementelor apreciate de organele de inspecție fiscală ca fiind cele mai apropiate situației de fapt a contribuabilului, așa cum a fost arătată al capitolul **Aspecte de procedură litera a).**

În consecință pe baza documentelor prezentate și a constatărilor efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe venit după cum urmează:

- pentru anul 2017 organele de inspecție fiscală au identificat documente justificative privind vânzarea a x autovehicule rulate în valoare totală de x lei,

- petentul nu a prezentat documente justificative privind alte cheltuieli efectuate, astfel venitul net din activitatea desfășurată se prezintă astfel:

- Venit brut	x lei
- Cheltuieli cu autovehicule	x lei
- Pierdere fiscală	x lei

- pentru anul 2018 organele de inspecție fiscală au identificat documente justificative privind cheltuielile cu achiziția a x autoturisme și vânzarea a x autoturisme, astfel venitul net din activitatea desfășurată se prezintă astfel:

- Venit brut	x lei (x lei – x TVA)
- Cheltuieli	x lei (x lei – x lei)
- Venit net impozabil	x lei
- CASS	x lei
- Pierdere recuperată	x lei
- Pierdere de recuperat	x lei

În contextul considerentelor prezentate la capitolul Aspecte de procedură și a celor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate prin contestație de către petent nu demonstrează existența unei alte situații decât cea redată de către organele de inspecție fiscală, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 2017 - 2018 petentul a realizat activitate de comerț cu autovehicule, fapt pentru care, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3) Referitor la contribuția de asigurări sociale

În fapt, în perioada 2017 - 2018, dl. X a obținut venituri din comercializarea unui număr de x de autovehicule achiziționate din țară, vândute ulterior în perioade scurte de timp către diverși clienți persoane fizice din țară, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale teritoriale în vederea stabilirii obligațiilor datorate către bugetul statului.

În perioada 2015 - 2017 petentul a desfășurat activități economice realizate în mod independent, obținând venituri din activități de liber profesionist în domeniul IT, respectiv execuția de proiecte on-line (execuție site-uri, design Web configurare și administrare server web) și în perioada, 2017-2018, respectiv tranzacții de vânzare cu moneda virtuală BITCOIN pe piața internă și internațională, încasând venituri supuse impozitării de către organele de control .

Referitor la susținerea petentului conform căreia organul fiscal a aplicat arbitrar temeiul legal privind stabilirea impozitului pe venit, respectiv încadrarea activității de tranzacții cu monedă virtuală ca „venituri din alte surse”, iar pentru determinarea CAS și CASS aceste venituri au fost încadrate ca venituri obținute din „activități independente definite conform art. 67” din Codul Fiscal, se rețin următoarele:

În fapt, cum sa arătat la punctul anterior pentru a cuantifica realitatea operațiunilor economice derulate de dl. X și pentru a stabili sarcina fiscală, echipa de inspecție fiscală a solicitat petentului precizări privind natura și modalitate veniturilor obținute.

Prin Nota explicativă dată în data de 2019, petentul a precizat că în afara venitului realizat din vânzarea de autovehicule a mai realizat venituri din activitatea de vânzare a monedelor virtuale și din activitatea de liber profesionist IT, conform extraselor bancare pe care le pune la dispoziția organelor de control.

Având în vedere Nota explicativă dată de petent în data de 2019, extrasele bancare și a faptului că petentul nu a organizat și condus evidența contabilă privind veniturile realizate din activități liber profesionale în domeniul IT și vânzarea de monedă virtuală, organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul a realizat venituri din activitatea de liber profesionist conform art. 67 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal (venituri din prestare servicii IT) și venituri din alte surse conform art. 61 lit.i) și art. 114 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal (venituri din vânzarea de monedă virtuală).

Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit și calculat pentru fiecare an fiscal venitul realizat din activitatea de liber profesionist și din vânzarea de monedă virtuală, venitul net realizat fiind determinat pe fiecare sursă de venit conform prevederilor art. 118 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale și a contribuției de asigurări sociale de sănătate organele de inspecție fiscală au tratat veniturile obținute de petent ca venituri din activități independente având în vedere următoarele prevederi legale art.67 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează:

„Art. 67 - Definierea veniturilor din activități independente

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

- Normele metodologice de aplicare a art.67 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal unde se precizează că:

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

care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.

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

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

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

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

Pentru calcularea contribuției de asigurări sociale de sănătate se reține că conform art.155 alin.(1) lit.h și art.153 alin.(1) lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, persoanele cu cetățenie Română cu domiciliul sau reședința în România datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile realizate din alte surse din România, cităm:

„Art. 155 - Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a)-d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:

h) venituri din alte surse, definite conform art. 114.

Art. 153 - Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români cu domiciliul sau reședința în România;”

Cu privire la stabilirea contribuției de asigurări sociale în cauză sunt aplicabile prevederile art. 136 lit.a și art. 137 ali.1 lit. b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cităm:

„ Art. 136 - Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii

Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;

Art. 137 - Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la art. 136, datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri realizate din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România:

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

coroborat cu art. 7 pct. 3, citat mai sus, și cu art. 141 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Conform citatelor mai sus, persoanele care au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii sunt cetățenii români, pe perioada în care au domiciliul ori reședința în România și realizează venituri impozabile.

În cauză se reține că petentul prin Nota explicativă dată în data de 2019, a admis că a realizat venituri din activitatea de vânzare a monedei virtuale, prezentarea de extrase bancare, astfel fiind îndeplinite minim 4 condiții prevăzute la art. 7 pct. 3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pentru ca activitatea desfășurată de dl.X să se poate fi încadrată ca activitate independentă, respectiv petentul a dispus de libertatea de a alege locul și modul de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru; petentul avea la dispoziție libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți; riscurile inerente activității au fost asumate de petent; activitatea sa realizat prin utilizarea patrimoniului personal iar activitatea a fost realizată de petent prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia.

Totodată cu privire la susținuta nedatorare a contribuției de asigurări sociale de către petent, se reține și faptul că petentul nu se încadrează la prevederile art. 141 privind exceptarea de la plata contribuției de asigurări sociale din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, unde legiuitorul a specificat în mod expres acele categorii de contribuabili care sunt exceptate de la plata C.A.S., cităm:

„Art. 141 - Excepții specifice contribuțiilor de asigurări sociale

Se exceptează de la plata contribuțiilor de asigurări sociale următoarele venituri:

a) prestațiile suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat, potrivit legii;

b) veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de către persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, din activități pentru care există obligația asigurării în aceste sisteme potrivit legii;

c) veniturile acordate, potrivit legii, personalului militar în activitate, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special care își desfășoară activitatea în instituțiile din sectorul de apărare, ordine publică și securitate națională, pentru care se datorează contribuție individuală la bugetul de stat potrivit Legii nr. 223/2015 privind pensiile militare de stat.

d) ajutoarele/sumele acordate potrivit legii, în cazul decesului personalului din cadrul instituțiilor publice de apărare, ordine publică și securitate națională, decedat ca urmare a participării la acțiuni militare, și indemnizațiile lunare de invaliditate acordate personalului ca urmare a participării la acțiuni militare.”

Astfel conform legislației anterior citate din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat legal la stabilirea și calcularea contribuției de asigurări sociale de sănătate și a contribuției de asigurări sociale conform celor prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019.

Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit și calculat pentru fiecare an fiscal venitul realizat din activitatea de liber profesionist și din vânzarea de monedă virtuală, venitul net realizat fiind determinat pe fiecare sursă de venit conform prevederilor art. 118 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare constatării venitului net impozabil pentru anul 2017, în sumă de x lei, așa cum este prezentat la constatări privind impozitul pe venit, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea contribuției datorate prin aplicarea cotei de 10,5% asupra venitului baza de calcul de x lei, în conformitate cu prevederile art. 137, lit.b, art.138 lit.a, art. 148 alin.(1),(3) și (4) lit.a și art.151 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de x lei.

Referitor la stabilirea C.A.S. pentru anul 2018 petentul apreciază că în mod eronat organul de inspecție fiscală a stabilit C.A.S. pentru activitatea de comerț cu autovehicule având în vedere că tot echipa de inspecție fiscală a consemnat o pierdere fiscală prin Decizia de impunere nr.x/2019, pierdere care urmează a fi recuperată în următorii 7 ani, drept pentru care și la sfârșitul anului 2018 cu privire la impozitul pe venit a rămas pierdere de recuperat, iar organul de inspecție fiscală nu trebuia să stabilească CAS pentru activitatea de comerț cu autovehicule.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și a informațiilor prezentate de petent în cauză se rețin următoarele:

- în anul 2017 petentul a realizat din activitatea de cumpărare – vânzare de autovehicule o pierdere fiscală în sumă de x lei conform celor stabilite de organele de control și consemnată în Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019,

- în anul 2018 petentul a realizat din activitatea de cumpărare – vânzare de autovehicule un venit net impozabil în sumă de x lei, așa cum s-a arătat la *pct 2. Aspecte pe fond - 2) Impozitul pe venit din activitatea de comerț cu autovehicule*, din prezenta decizie.

Urmare celor contestate, întrucât venitul net din activitatea de comerț cu autovehicule pentru anul 2018 a fost în sumă de x lei, sumă ce depășește plafonul a 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că dl. X datorează contribuția de asigurările sociale de stat în sumă de x lei calculată prin aplicarea cotei de 25% asupra plafonului legal în conformitate cu prevederile art.137, lit.b, art.138 lit.a, art.148 alin. (4) lit.a, art.151 alin.(1), din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Sușinerile petentului privind luarea în considerare a pierderii realizate din activitatea de comerț cu autovehicule nu pot fi luate în considerare, întrucât recuperarea pierderii se are în vedere la calculul impozitului pe venit, nu la calcularea CAS.

În anul 2018 petentul a realizat venit net în sumă de x lei aferent căruia datorează CAS în sumă de x lei.

Astfel contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

4) Contribuția de asigurări sociale de sănătate

În fapt pentru veniturile realizate din activitatea de tranzacții auto, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru anul 2017 dl. X nu datorează CASS având în vedere pierderea fiscală stabilită pentru anul 2017 în sumă de x lei, iar pentru anul 2018 ca urmare a realizării venitului net impozabil în sumă de x lei, sumă ce depășește plafonul de 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018 (x lei), dl. X avea obligația achitării CASS.

Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate aferente veniturilor realizate din tranzacționarea de criptomonede petentul a realizat venit net pentru anul 2017, în sumă de x lei, astfel organul de inspecție a calculat contribuție datorată prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului baza de calcul, în sumă de x lei, rezultând astfel o contribuție datorată de **x lei**, în conformitate cu prevederile art. 155, alin.(1), lit.c, art. 156, lit.a, art. 170, alin.(1), art. 175, alin.(1,2,4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal valabil la data respectivă, iar pentru anul 2018 în urma realizării venitului net în sumă de x lei, din tranzacții cu criptomonede, sumă ce depășește plafonul a 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018, dl X avea obligația achitării CASS la salariul minim brut care a fost de x lei, drept pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit suplimentar CASS astfel x lei x 10% rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de **x lei**.

Potentul consideră că organul de inspecție fiscală a greșit la stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 2017 - 2018, având în vedere că conform art. 170 alin.(1) din Codul Fiscal aprobat prin Legea 27/2015 se prevede expres ca în cazul obținerii de venituri din una sau mai multe surse de venit definite la art. 155 alin. (1) lit. b) - h), baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate, se determină prin cumularea veniturilor, valoarea maximă impozabilă fiind cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, organul de inspecție fiscală calculând contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru fiecare sursa de venit în parte din cadrul aceleași perioade fiscale, respectiv pentru anul 2017 și anul 2018.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și a situației de fapt prezentată anterior în soluționarea cauzei se rețin următoarele:

- pentru veniturile realizate din activitatea de tranzacții autovehicule, organele de inspecție fiscală au stabilit C.A.S.S după cum urmează:

- anul 2017, nu s-a stabilit CASS având în vedere pierderea fiscală realizată de petent în sumă de x lei;

- anul 2018, ca urmare a realizării venitului net impozabil în sumă de x lei, sumă ce depășește plafonul de 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018 (x lei), petentul avea obligația achitării CASS în sumă de x lei (x x 10%);

- pentru veniturile realizate din activitatea de tranzacții criptomonede, organele de inspecție fiscală au stabilit C.A.S.S după cum urmează:

- anul 2017, ca urmare a realizării venitului net impozabil în sumă de x lei organele de inspecție fiscală au stabilit o contribuție datorată de **x lei**,

- anul 2018, ca urmare a realizării venitului net impozabil în sumă de x lei, sumă ce depășește plafonul de 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018 (x lei), organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar CASS astfel x lei x 10% rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de **x lei**.

Prin Decizia de impunere nr. X/2019 s-a stabilit ca datorat pentru anul CASS în sumă de x lei.

Prin urmare se constată că pentru cele 2 activități desfășurate de petent în cursul anului 2018 organele de inspecție fiscală nu au stabilit separat ca datorat CASS, întocmai aplicând prevederile legale în cauză, respectiv cumulând veniturile realizate de petent, așa cum se poate observa că pentru activitatea de tranzacții cu autovehicule organele de inspecție fiscală nu au calculat CASS, ci au reținut faptul că petentul avea obligația de a achita CASS la nivelul plafonul de 12 salarii minime brute pe țară, și la activitatea de tranzacții cu criptomonede venitul realizat de petent depășește plafonul a 12 salarii minime brute pe țară în anul 2018, drept pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit suplimentar CASS astfel x lei x 10% rezultând astfel o contribuție datorată în sumă de x lei.

Simpla modalitate ca organele de inspecție în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.x/2019, au tratat la capitole separate stabilirea CASS, respectiv a CASS stabilit suplimentar a fost tratat la capitolul "II.1 Contribuția la Asigurările Sociale de Sănătate – activitatea de tranzacții cu auto second hand" și la capitolul "II.1. Contribuția la Asigurările Sociale de Sănătate – activitatea de liber profesionist în domeniul IT respectiv execuția de proiecte on line pe platforme de liber profesionist (execuție site-uri, design Web configurare și administrare server web) și tranzacții de vânzare cu monedă virtuală BITCOIN pe piața internațională" nu conduce la faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat legislația fiscală aplicabilă în cauză.

Astfel se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit ca datorată CASS în sumă de x lei aferent veniturilor realizate de petent în cursul anului 2018 din activitatea de tranzacții auto și activitatea de tranzacții cu criptomonede.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că petentul nu prezintă o altă situație de fapt fiscală care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

În concluzie, prin modalitatea în care petentul a înțeles să motiveze contestația nu se poate identifica vreun element însoțit de probe, argumentat legal care să contrazică și să înlăture considerentele în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de x lei din care a fost contestat suma de x lei în cauză devin aplicabile prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează că:

„(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu doc-

umentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, care stipulează:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiata, 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.*”

Drept urmare, în contextul considerentelor anterior prezentate, având în vedere prevederile legale citate și faptul că argumentele formulate în faza contestației de către petent nu demonstrează existența unei alte situații decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina dl. X, aferent perioadei 2017 – 2018, a unui impozit pe venit în sumă de x lei, contribuție de asigurări sociale în sumă de x lei și contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de x lei, **fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva** Deciziei a de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, Deciziei de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, și împotriva *Deciziei de impunere privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019.*

5) Cu privire la termenele de plata și scadența debitelor stabilite suplimentare prin Decizia de impunere nr.X/2019

În fapt în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.x/2019 și a Deciziei de impunere nr.X/2019 organele de inspecție fiscală au arătat că petentul trebuia să depună Declarația 070 având în vedere că a realizat prin activitățile derulate venituri impozabile care trebuiau declarate la organul fiscal competent.

Potentul consideră că organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/2019 au reținut greșit termenul de plată privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar, aplicând prevederile art.123 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și trebuia să aplice prevederile art.131 alin. (4), astfel termenul de plată pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar trebuia să fie consemnate în deciziile de impunere contestate.

În drept, art. 131, alin.(4) și art.156, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„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 factual și legal și consecințele lor fiscale.*

.....

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

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

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

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

Art. 156 Termenele de plată

(1) Pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:

a) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;

b) dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.”

Urmare celor prezentate, rezultă faptul că pentru obligațiile fiscale suplimentare stabilite de echipa de inspecție fiscală prin Decizia de impunere, termenul de plată este stabilit în funcție de data de comunicare a actului administrativ fiscal, aspect precizat în Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, pct. 5 – Termenul de plată, însă scadența obligațiilor de plată stabilite suplimentar este reglementată de Codul de procedură fiscală conform prevederilor art.154 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„Art. 154 - Scadența creanțelor fiscale

(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”

6) TVA din activitatea de comerț cu autovehicule

Petentul X în perioada 2018 – 2019 a obținut venituri din comercializarea unui număr de x de vehicule noi și second-hand achiziționate din țară, vândute ulterior în perioade scurte de timp către diverși clienți persoane fizice din țară, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale teritoriale în vederea stabilirii obligațiilor datorate către bugetul statului.

Prin contestația formulată petentul susține că autoturismele vândute se datorează faptului că a decis să își schimbe mașina iar aceste operațiuni au fost reîncadrate de organul fiscal ca activitate economică independentă.

Potentul arată că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală atât documentele justificative de achiziție a autovehiculelor cât și documentele de înstrăinare, documente care au fost ignorate în cadrul inspecției fiscale și s-a ales de către organele de control determinarea bazei impozabile prin estimare folosind metoda marjei, fără a justifica de fapt și de drept această decizie, obligație ce revine conform prevederilor Codului de Procedură Fiscală echipei de control.

Potentul arată că la exercitarea dreptului de deducere a TVA în anul 2018, organul fiscal a luat în considerare TVA în sumă de 2017 lei înscrisă în factura nr. x/2018, și a omis la deducere TVA în sumă de x lei, înscrisă în factura nr. x/2018.

În fapt, așa cum s-a arătat la punctele “Aspecte de procedură” și “2) Impozitul pe venit din activitatea de comerț cu autovehicule” petentul X în perioada 2018 – 2019 a

obținut venituri din comercializarea unui număr de x de vehicule noi și rulate achiziționate din țară, vândute ulterior în perioade scurte de timp către diverși clienți persoane fizice din țară, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale teritoriale în vederea stabilirii obligațiilor datorate către bugetul statului.

Pentru a determina și pentru stabilirea sarcinii fiscale, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere beneficiul de x euro declarat de dl. X în nota explicativă din 2019 respectiv faptul că adaosul practicat între prețul de achiziție și cel de vânzare a fost de aproximativ x euro, pentru autoturismele second hand, și faptul că devalorizarea la autovehiculele noi a fost de 30% având în vedere că nu au putut să fie vândute cu același preț sau unul mai mare, drept urmare echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea prețurilor de vânzare folosind metoda marjei, aspecte tratate la punctele "Aspecte de procedură" și "2) Impozitul pe venit din activitatea de comerț cu autovehicule".

În drept, având în vedere angajarea cheltuielilor, numărul vânzărilor, și al clienților, frecvența încasărilor, perioada de timp scurte în care bunurile mobile au fost vândute, contractele încheiate, s-a stabilit că vânzarea bunurilor mobile care fac obiectul contractelor de vânzare cumpărare, reprezintă o activitate economică independentă cu caracter de continuitate, tranzacțiile efectuate fiind considerate operațiuni impozabile iar contribuabilul dobândind calitatea de persoană impozabilă, motiv pentru care, de la data depășirii plafonului special de scutire, respectiv de la data de 2018, când a fost realizată o cifră de afaceri în sumă de x lei, ce depășește plafonul de scutire prevăzut de art.310 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, care în anul 2018 a fost de 300.000 lei, petentul avea obligația de a solicita înregistrarea în scop de TVA în termen de 10 zile de la depășire, respectiv până la data de 2018 și de a se **comporta ca și plătitor de TVA începând cu data de 2018**, încadrându-se astfel în prevederile Capitolul II, art. 268, alin.(1 - 2) și art.269 alin.(1) - (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează că :

„Art. 268 - Operațiuni impozabile

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

a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, 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. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

(2) Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art. 277.

Art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică

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

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie

activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

- pct.4, alin.(1) și (3) din H.G. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, date în aplicarea art.269, alin.(2):

„4. (1) În sensul art. 269 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).

(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. 269 alin. (2) din Codul fiscal.”

În cea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate de art.310, alin.1-2 și alin. 6 lit.a, și art. 316, alin.1, lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct. 83, alin.3 din H.G. nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, astfel:

“Art. 310 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) **Persoana impozabilă stabilită în România conform art. x alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 88.500 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, respectiv 300.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b).**

(2) **Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f). Prin excepție, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activității principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. x alin. (1) pct. 3, și livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.**

.....

(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 prevăzut**

la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz;

Art. 316 - Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), 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. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada supusă inspecției fiscale, orice persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 88.500 Euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile.

În situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra 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, 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.

Astfel se reține că prin art.316, alin.1 lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Având în vedere cele precizate anterior în cauză se reține că organele de inspecție fiscală au procedat legal când au stabilit TVA aferentă tranzacțiilor cu autovehicule desfășurată de petent după cum urmează:

- **pentru anul 2018** petentul a realizat venituri în sumă totală de x lei din vânzarea de x autovehicule, din care în perioada 2018 (data la care trebuia să fie înregistrat în scop de TVA) – 2018 în sumă de x lei;

- livrări totale x lei x 19/119 = x lei reprezentând TVA colectat;
- TVA deductibil de 2017 lei, reprezentând achiziția autovehiculului W;
- (-)x lei reprezentând sumă negativă TVA la 2018

- **pentru anul 2019** petentul a realizat venituri în sumă totală de x lei din vânzarea de 1 autovehicul;

- livrări totale x lei x 19/119 = x lei reprezentând TVA de colectat;
- TVA deductibil 0 lei,
- TVA de plată în sumă de x

Urmare celor prezentate, organul de inspecție fiscală a emis pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/2019 Decizia de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, prin care a stabilit TVA de restituit în sumă de (-)x lei (-x+ x).

În cauză dedusă soluționării se reține susținerea petentului cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA în anul 2018, respectiv că organul fiscal a luat în considerare TVA în sumă de 2017 lei înscrisă în factura nr. x/2018, și a omis la deducere TVA în sumă de x lei, înscrisă în factura nr. x/2018, deși la stabilirea impozitului pe venit aferent activității de vânzare – cumpărare autovehicule, organele de inspecție fiscală au luat în considerare ca și cheltuială efectuată în vederea realizării de venituri a facturii nr. x/2018, respectiv suma de x lei (pagina 26 din RIF).

În dept, art.280 alin.(1-3), art.281 alin.(1), art.282 alin.(1), art.286 alin.(1), lit.a, art.291 alin.(1), lit. b, art.299 alin.(1) lit.a, art.301 alin.(2), art.307 alin.(1), art.319 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se stipulează:

"Art. 280 - Faptul generator a exigibilitatea – definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).

Art. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor; în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

Art. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Art. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni

ART. 291 - Cotele

(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 nivelului acesteia este:

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

Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

ART. 301 - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale ia furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit în acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

Art. 307 - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331

Art. 319 - Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.”

Având în vedere prevederile legale aplicabile în cauza anterior enunțate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și faptul că cheltuiala aferentă achiziționării autovehiculului ATV Renegate efectuată de petent a fost acceptată ca deductibilă (x lei) de organele de inspecție fiscală conform facturii nr. x/2018, se reține că organele de control trebuiau să ia în considerare și suma de x lei ca TVA deductibil.

Urmare celor prezentate, perioada supusă verificării privind TVA fiind 2018 – 2019, rezultă că petentul are dreptul la deducerea sumei de x lei reprezentând TVA aferent facturii nr. x/2018 emis de societatea K SRL pentru achiziționarea Y, vândută în data de 2019.

Prin urmare argumentele prezentate de petent în contestația formulată se constată întemeiate, motiv pentru care contestația cu privire la TVA neacordat la deducere în sumă de x lei se va admite, astfel suma negativă de TVA aferentă anului 2018 se va modifica din (-) x lei în (-) x lei, și în consecință având în vedere TVA de plătit în sumă de x lei pentru anul 2019, TVA de regularizat stabilită prin Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019 din (-) x lei va deveni (-) x lei.

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 272, art. 273 și art. 279 din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se

D E C I D E

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dl. X, împotriva Deciziei a de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019, Deciziei de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, și împotriva Deciziei de impunere privind nemodificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. x/2019, pentru suma totală de x lei, din care suma de x lei reprezentând impozit pe venit, suma de x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale și suma de x lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, toate aferent perioadei 2017 – 2018;

2) Admiterea contestației formulată de dl. X, împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. x/2019 și se va modifica suma negativă de TVA din (-) x lei în (-) x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac conform prevederilor art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării, în conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.