

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 625 din 2018
privind soluționarea contestației formulate de
.....
din, județul

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** – **Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de din loc., județul, 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. din și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. din emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, Deciziile de impunere din au avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. din

.....are domiciliu fiscal în,, județul și are CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând :

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar..... lei;
- impozit pe venit stabilit suplimentarlei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate..... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actele atacate a fost comunicate contribuabilului în data deiar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P. sub nr.

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

..... din, județul, CNP , are sediul procesual ales pentru comunicarea actelor la Cabinet de Avocat cu sediul în mun. , jud.

I.susține următoarele:

„ [...] **MOTIVELE CERERII**

Actele emise și contestate de subsemnatul sunt nelegale, cu încălcarea retroactivității legii civile:

Întocmirea și emiterea actelor, întemeiate pe dispozițiile din Legea nr.207/2015, act care a intrat în vigoare în data de 01.01.2016, contravine principiului retroactivității legii civile. [...]

O a doua critică adusă actelor contestate, vizează prescripția privind dispunerea unor măsuri și stabilirea unor obligații fiscale, privind anul fiscal 2011.

Având în vedere prevederile art.168 Cod procedură fiscală, apreciem că a intervenit prescripția dreptului de a dispune măsuri și a stabili obligații fiscale. [...].

Raportat la incidența prescripției extinctive pentru anul 2011, nu se mai poate stabili în sarcina subsemnatului calitatea de plătitor de TVA. [...]

Conform art.91, alin.2 din OG nr.92/2013 [...], termenul de 5 ani în care se prescrie dreptul de stabilire a creanțelor fiscale „începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală”.

Raportând aceste considerente la speța de față, rezultă că dreptul echipei de inspecție fiscală de a stabili în sarcina subsemnatului creanțe fiscale începând cu anul 2011 s-a prescris la data de 01.01.2017,

începerea inspecției fiscale în ceea ce mă privește în cursul lunii noiembrie 2017 nemaiputând duce, din punct de vedere legal, la întreruperea unui termen de prescripție ce a fost împlinit deja.

Asupra fondului cauzei, [...]

1: Cu privire la autovehiculele din ANEXA „ Situația privind contractele de vânzare cumpărare efectuate de”, la punctele 6/....., 10/....., 17/....., 48/....., 88/....., 92/....., 95/.....și 97/....., s-a reținut în mod eronat că ar fi înmatriculate pe numele subsemnatului. [...].

Cu privire la anul

Având în vedere motivarea deciziilor de impunere, în sensul că în perioada–am realizat un venit delei, depășind astfel fondul de scutire TVA, este o eroare gravă care atrage sancțiuni pecuniare, stabilită în mod neîntemeiat și nelegal. [...].

O altă critică ce urmează a fi avută în vedere [...] reprezintă faptul că suma reținută ca venit realizat delei este greșită, [...].

Ajungem astfel la a identifica faptul că scăzând din suma totală delei sumele delei și pe cea delei, avem un venit delei [...] rezultând că veniturile nu sunt de natură a atrage aplicabilitatea dispozițiilor art.152 alin.1 și 2 din Legea nr 571/2003, încât stabilirea în sarcina subsemnatului a înregistrării ca plătitor în scop TVA este NELEGALĂ.

Cu privire la anul

Solicităm recalcularea, având în vedere înscrisurile atașate, prin care facem dovada că subsemnatul nu am fost proprietarul vehiculului [...].

Vă solicităm scoaterea acestor vehicule din evidențele subsemnatului. [...].

2: Persoana fizică nu are obligația de a achita un impozit pe venit, potrivit dispozițiilor art.42 lit.g din Legea nr.571/2003 [...]

[...] avem situația în care se achiziționează un vehicul, se efectuează cheltuieli, și se vinde la un preț peste valoarea de achiziție, ar trebui avute în vedere și acele cheltuieli care au condus la mărirea prețului [...], cheltuieli care trebuie deduse.

Sau avem situația în care vehiculul achiziționat cu un preț [...], trecerea timpului aduce o scădere semnificativă a prețului, [...] ocazie cu care am vândut chiar și în pierdere unele vehicule.

Acestea sunt aspecte care nu au fost avute în vedere de organele fiscale, [...].

3. Aspecte de nelegalitate și de nemotivare a Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, rezultate din încălcarea normelor de procedură fiscală: [...].

Analizând Decizia de impunere [...] și Raportul de inspecție fiscală , vă solicităm să constatați că acestea sunt nelegal întocmite, nemotivate și neîntemeiate din punct de vedere al constatărilor, fiind emise cu încălcarea regulilor de procedură fiscală, [...].

Înțeleg să invoc nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.7 (3) din Codul de procedură fiscală [...].

[...], în Raportul de inspecție fiscală nu se analizează și nu se menționează, în mod explicit că cele 7 contracte de vânzare cumpărare privesc acte de comerț cu autoturisme second – hand, deși din analiza pe text, rezultă fără echivoc, care este natura și substanța acestor contracte, [...].

4: Aspecte de netemeinicie și nelegalitate a Deciziilor de impunere și a Raportului de inspecție fiscală, prin încălcarea procedurilor de fond

A. Aspecte de nelegalitate și netemeinicie privind TVA

Prin Decizia de impunere a TVA, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în valoare delei, considerând, în mod nelegal, că prin comercializarea autoturismelor second – hand au fost încălcate dispozițiile art.127 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003, [...].

Potrivit prevederilor cuprinse la punctul 61, ali.3 din Normele Metodologice date în aplicarea art.152 indice 2 din Codul Fiscal, la calcularea plafonului 35.000 euro [...], persoanele impozabile care aplică regimul special prevăzut la art.152 indice 2 Cod Fiscal, cuprins în cifra de afaceri numai baza impozabilă aferentă respectivelor operațiuni, determinată potrivit art.152 indice 2, adică doar marja profitului. [...].

De vreme ce subsemnatul am realizat vânzări de bunuri second – hand în regimul prevăzut de art.152 alin.1 Cod fiscal, nu mi se poate pretinde, pentru a putea beneficia de regimul reglementat de art.152 indice 2 Cod fiscal, să fi fost înregistrat în scopuri de TVA. [...].

Dincolo de dispozițiile legale invocate anterior, [...], organul fiscal avea obligația calculării taxei pe valoarea adăugată la marja de profit, vă rog să constatați nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a principiului universalității unice prevăzut de Directiva 2006/122 și care se referă, printre altele la deductibilitatea impozitului, transparența impozitului, unicitatea impozitului, fracționalitatea plății impozitului, TVA. [...].

B. Aspecte de netemeinicie privind impozitul pe venit [...].

Având în vedere că organele fiscale au stabilit că subsemnatul am realizat cu caracter de continuitate venituri din activități economice, respectiv venituri comerciale constând din achiziția și vânzarea de autoturisme, în baza prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...], s-a calculat impozit pe venit în anii – cu luarea în calcul a unor vehicule care nu au fost tranzacționate de subsemnatul. [...].

Conform dispozițiilor invocate [...], veniturile realizate din comercializarea vehiculelor reprezintă venituri brute neimpozabile încât nu dătează impozit pe venit și nici contribuția de asigurări sociale de sănătate.

5: Contestăm modalitatea arbitrară în care s-a stabilit adaosul comercial în procente cuprinse între 3% și 39%, apreciind ca fiind și nelegal aplicat: [...].

O altă situație este dată de faptul că aceste vehicule second – hand sunt supuse unor intervenții pentru aducerea lor într-o stare de funcționare [...], aspecte care ar fi trebuit a fi avute în vedere de organele de control. [...].

Dispozițiile Legii 650/2002 se aplică comercianților persoane juridice. Având în vedere caracterul special al legii, aceste reglementări nu pot fi aplicate vânzătorilor de mașini second – hand. [...].”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.întocmit la , s-au stabilit următoarele:

„ [...] CAPITOLUL. III - Constatări privind obligațiile fiscale principale verificate (cu excepția impozitului pe venit)

1. Informații despre obligația fiscală verificată [...]

Perioada supusa inspectiei fiscale– [...]

3. Baza de impozitare

3.1. Determinarea bazei de impozitare

În urma verificării documentelor puse la dispoziție , contractele de vânzare cumpărare pentru perioadas-a stabilit ca domnula efectuat operațiuni impozabile în suma delei, astfel acesta a depășit plafonul de scutire TVA, la tranzacția efectuată în data de, în urma tranzacției număr identificare, realizând un venit în suma delei, fapt pentru care în conformitate cu Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare art. 152, alin.1, având obligația de a se înregistra în scop de TVA. [...].

Din analiza contractelor de vânzare cumpărare se constată ca tranzacțiile efectuate au fost utilizate în scopuri comerciale cu excepția autoturismuluivândut pe data de,vândut pe data deși7 vândut pe data de, ce au fost utilizate în scopuri personale și nu au fost luate în calcul la stabilirea plafonului pentru TVA.

Din verificarea evidenței informatizate a A.J.F.P rezultă ca d-nulnu este înregistrat ca platitor de TVA. [...].

Din verificarea bazei de date precum și a documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că în perioadadl.a efectuat tranzacții privind vânzarea de autoturisme în număr de , conform contractelor de vânzare cumpărare, în urma cărora a realizat un venit brut în suma delei, astfel acesta a depășit plafonul de scutire TVA, la tranzacția efectuată în data de, realizând un venit în suma delei, fapt pentru care în conformitate cu Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare art. 152, alin.1, având obligația de a se înregistra în scop de TVA conform art.152 , alin. 6 din Legea 571/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare [...].

Astfel s-a stabilit că la data de, dl.în urma tranzacției a autoturismului marcacu număr identificare, a depășit plafonul de scutire realizând o cifră de afaceri în suma delei, iar conform art.152 , alin.6 din Legea 571/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare – [...], **avea obligativitatea de a se înregistra ca platitor în scop de TVA începând cu tranzacțiile efectuate în data de 01.12.2011. [...].**

Fata de cele menționate mai sus contribuabilul avea obligația de a se comporta ca un platitor în scop de TVA începând cu data de

Astfel pentru perioada : [...]

-–- contribuabilul a realizat venituri în suma delei pentru care organul fiscal a calculat TVA în suma de
-–- contribuabilul a realizat venituri în suma delei pentru care organul fiscal a calculat TVA în suma delei:
-–- contribuabilul a realizat venituri în suma delei pentru care organul fiscal a calculat TVA în suma delei:
-–- contribuabilul a realizat venituri în suma delei pentru care organul fiscal a calculat TVA în suma delei:

--- contribuabilul a realizat venituri in suma delei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma delei:

reprezentand venituri din activitățile realizate de contribuabil in conformitate cu art.152 alin (6) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare . [...].

Facem mentiunea :

In anul, pentru tranzactiile in care pretul de vanzare este inferior pretului de cumparare, organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea adaosului mediu stabilit in functie de pretul de cumparare si pretul de vanzare al tranzactiilor in care pretul de vanzare a fost superior celui de cumparare.

Exemplu:

- contract de vanzare cumparareautoturism marca-pret cumparare =lei; pret de vanzare =lei

Pentru aceste autoturisme ,organele de inspectie fiscala a stabilit un adaos mediu in procent de 10%.[...].

- **In anul**, pentru tranzactiile in care pretul de vanzare este inferior sal zero pretului de cumparare, organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea adaosului mediu stabilit in functie de pretul de cumparare si pretul de vanzare al tranzactiilor in care pretul de vanzare a fost superior celui de cumparare.

Exemplu:

1. contract de vanzare cumparare autoturism marca-pret cumparare =lei; pret de vanzare =lei
2. contract de vanzare cumparareautoturism marca-pret cumparare =lei; pret de vanzare =lei
3. contract de vanzare cumparareautoturism marca-pret cumparare =lei; pret de vanzare =lei
4. contract de vanzare cumparare autoturism marca-pret cumparare =lei; pret de vanzare = lei. [...].

TVA colectat

In urma documentelor verificate, s-a stabilit ca contribuabilul a realizat o baza a veniturilor in suma delei pentru care echipa de inspectie fiscala a calculat un TVA in suma delei [...].

Motiful de fapt:

Diferenta constatata de echipa de inspectie fiscala in suma delei se datoreaza calcularii TVA pentru tranzactiile efectuate in perioada

Din verificarea bazei de date precum si a documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca in perioada dl.a efectuat tranzatii privind vanzarea de autoturisme in numar de, conform contractelor de vanzare cumparare, in urma carora a realizat un venit brut in suma de lei, astfel acesta a depasit plafonul de scutire TVA, la tranzactia efectuata in data de, realizand un venit in suma de lei, fapt pentru care in conformitate cu Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 152, alin.1, avand obligatia de a se inregistra in scop de TVA conform art.152 , alin. 6 din Legea 571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare – conform anexei nr. 3 la prezentul.

Astfel s-a stabilit ca la data de, dl. in urma tranzactiei a autoturismului marca cu numar identificare, a depasit plafonul de scutire, realizand o cifra de afaceri in suma delei, iar conform art.152 , alin.6 din Legea 571/2003 republicat cu modificarile si completarile ulterioare – (anexa nr. 3 la prezentul), **avea obligativitatea de a se inregistra ca platitor in scop de TVA incepand cu tranzactiile efectuate in data de** [...].

Temeiul de drept :

Conform Legii 571 / 2003 cu modificarile si completarile ulterioare [...].

CAPITOLUL . IV Constatări privind impozitul pe venit [...].

4.1 Impozitul pe venit [...].

Deoarece s-a constatat ca d.nul, a realizat venituri din activitati independente, respectiv venituri comerciale constand in **achizitia si vanzarea de autoturisme** in mod repetat, in baza art. 46, alin. 1, art. 48 din L571/2003, respectiv pct. 21 din HG 44/2004, si art.67,alin.1, art.68 din Legea 227/2015 ,respectiv pct.6,alin.(4) ,lit.b) din NM de aplicare a Legii 227/2015, echipa de inspectie fiscala a procedat la stabilirea impozitului pe venit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016. [...].

Anul.....

Pentru activitatea desfasurata in perioada, contribuabilul nu a depus ladeclaratia speciala – formular „D200” privind veniturile realizate in anul

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si art.19 din Legea 650/2002 [...].

3. Baza de impozitare a impozitului pe venit

3.1 Determinarea bazei de impozitarea impozitului pe venit

In urma actualei verificari pe baza contractelor de vanzare cumparare transmise de Primaria si a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate , au rezultat urmatoarele:

Total incasari vanzari autoturisme	=lei
Total cheltuieli achizitie autoturisme	=lei
Venit net 2011	=lei

Impozit datorat

=lei

Motivul de fapt :

D-nula desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate constand in „achizitia si vanzarea de autoturisme”, in mod repetat fara a declara veniturile in vederea impozitarii, astfel: in urma verificarii documentelor detinute acesta a realizat o baza impozabila in suma delei ,fapt pentru care datoreaza impozit in suma delei. Se va emite decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar.

Temeiul de drept :

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...].

4.2 CONTRIBUTII DE ASIGURARI SOCIALE

4.2.1. Contributii de asigurari sociale de sanatate (CASS)

Baza legala : Legea 95/14.04.2006 privind reforma în domeniul sănătății actualizata, a Legii 5/2013 privind bugetul de stat, Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, Legea 294/2011 si Legea 227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare

Pentru anul

Organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare in suma de lei , rezultand o diferenta in suma delei. Pentru diferenta de baza impozabila stabilita in plus in suma delei a fost calculat CASS in suma delei (.....x 5.5%).

Motivul de fapt: Nedeclararea bazei de calcul [...].”

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

* Conform **Raportului de inspecție fiscală nr.** încheiat în data de la de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P., controlul a cuprins perioada—.....pentru **taxa pe valoarea adăugată**, perioada—.....pentru **impozit pe venit și CASS**, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la data de 31.12.2015) și din Normele metodologice aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare (valabile începând cu data de 01.01.2016).

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

- taxa pe valoarea adăugată.....lei;
- impozit pe venit stabilit suplimentarlei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate.....lei, care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr., în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. sub nr.domnula contestat *Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. i Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.*

***Prin contestația formulată**, domnul usține următoarele:

- în ceea ce privește anul 2011, creanțele izvorâte din această perioadă sunt prescise;
- mențiunea că la data de veam obligația de a mă înregistra ca plătitor în scop de TVA este eronată;
- persoana fizică nu are obligația de a achita un impozit pe venit, potrivit dispozițiilor art.42 lit.g) din Legea nr.571/2003;
- noțiunea de persoană impozabilă nu presupune condiția înregistrării acesteia în scopuri de TVA;
- organul fiscal avea obligația calculării taxei pe valoarea adăugată la marja de profit;

- conform dispozițiilor art.48 alin.3 din Codul fiscal, veniturile realizate din comercializarea vehiculelor reprezintă venituri brute neimpozabile aferent cărora nu se datorează impozit pe venit și contribuții de asigurări sociale de sănătate.

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

1) Referitor la viciile de procedură invocate de contribuabil

În fapt, începând cu data dedomnula fost supus unei inspecții fiscale privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat de natura impozitului pe venit și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate aferente perioadei și taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei

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

Prin contestația formulată, contribuabilul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a mai stabili obligații fiscale suplimentare aferente anului 2011.

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

În drept, art.21, art.22, art.23, art.91, art.93 și art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în anul 2011), precizează:

“Art. 21 - Creanțele fiscale

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

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

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

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

Art. 22 - Obligațiile fiscale

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

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

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

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

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

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

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

Art. 23 - Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) decizia de atragere a răspunderii solidară emisă potrivit art. 28;

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească. [...]"

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

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

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

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

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

Astfel, în înțelesul prevederilor art. 23 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, (în vigoare în anul 2011), nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

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

Organul de soluționare a contestației, reține că petentul invocă prescripția dreptului organului fiscal de efectua o verificare privind impozitul pe venit aferent anului 2011.

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

"Art. 83 - Declarația privind venitul realizat

(1)⁷ Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până

la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. [...].

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de **1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale**.

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

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

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

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

Astfel, pentru impozitul pe venit aferent anului 2011, obligația declarativă și de plată intervine la data de 25.05.2012, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 01.01.2013.

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

Contribuabilul confundă, momentul constituirii bazei de impunere (determinarea venitului impozabil anual prin declarația fiscală) cu momentul generării elementelor ce o compun (veniturile și cheltuielile din cursul anului calendaristic). Or, din interpretarea sistematică a alin. (2) al art. 23 în raport cu alin. (1) al aceluiași articol din Codul de procedură fiscală, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este și momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul ar trebui să-și îndeplinească obligațiile, să declare baza impozabilă și să calculeze impozitul aferent. Orice acțiune a organelor fiscale înainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrară principiilor fiscale și ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligațiilor fiscale datorate de un contribuabil născându-se doar în momentul în care expiră termenul prevăzut de lege pentru declararea bazelor impozabile și a impozitelor aferente.

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

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

Organul de soluționare a contestației, reține că domnul invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând TVA pentru anul 2011.

Față de argumentul contribuabilului se reține că **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**, sunt incidente prevederile art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în perioada verificată), care precizează:

“Art. 134 - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

[...] (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. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din același act normativ:

“ART. 156² - Decontul de taxă

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

Astfel, având în vedere prevederile legale sus menționate, se reține că pentru TVA, în cazul declarării trimestriale, pentru trimestrele I – III 2011, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv 01 ianuarie 2012 și se împlinește la data de 31 decembrie 2016, iar pentru trimestrul IV 2011, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv 01 ianuarie 2013 și se împlinește la data de 31 decembrie 2017.

Față de cele anterior prezentate rezultă că excepțiile procedurale invocate de domnulnu sunt de natură să conducă la nulitatea deciziei de impunere contestate, cauzele de nulitate fiind expres și limitativ prevăzute de lege, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară contestată în sumă delei aferentă veniturilor realizate din vânzarea de autovehicule, organul de soluționare a contestației constată următoarele:

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr.încheiat de reprezentanții A.J.F.P. la, a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind impozitul pe venit și C.A.S.S. aferente perioadei și taxei pe valoarea adăugată pentru perioada

Urmare verificării contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de Primăria, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada persoana fizică identificată prin CNP figurează fie în calitate de vânzător, fie în calitate de cumpărător.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că, pentru veniturile realizate din activitatea cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme” în mod repetat, în perioada, persoana fizică nu a depus la organele fiscale declarațiile privind veniturile realizate în România.

Persoana impozabilă identificată prin CNP a efectuat în perioadaun număr de (.....) tranzacții cu autoturisme, activitate pentru care nu a fost autorizată conform legii și în urma cărora a obținut venituri impozabile.

Urmare verificării contractelor de vânzare cumpărare, pentru tranzacțiile în care prețul de vânzare este egal sau inferior celui de achiziție, în vederea stabilirii corecte a prețului de vânzare, organele de control au aplicat adaosul mediu stabilit în funcție de prețul de cumpărare și prețul de vânzare al tranzacțiilor în care prețul de vânzare a fost superior celui de cumpărare,

ținând seama de prevederile art.19 din Legea nr.650/2002 pentru aprobarea O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

În baza documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către domnul identificat prin CNP, constatând că în accepțiunea legii fiscale, respectiv a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, acesta a efectuat fapte de comerț din care au rezultat venituri impozabile, astfel:

- pentru perioadaa realizat venituri în sumă delei;
- pentru perioadaa realizat venituri în sumă delei;
- pentru perioadaa realizat venituri în sumă delei;
- pentru perioadaa realizat venituri în sumă delei;
- pentru perioadaa realizat venituri în sumă delei.

De asemenea, prin actul de inspecție fiscală se precizează că persoana impozabilă nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în evidențele organelor fiscale și nu a condus evidența fiscală și contabilă privind TVA.

Întrucât operațiunile efectuate de contribuabil în România în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme” în mod repetat, se încadrează în categoria operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a TVA, conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal, la control s-a stabilit căa realizat la data de o cifră de afaceri cumulată în sumă delei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, fără însă a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, până la data de, situație în care ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă începând cu

Prin urmare, pentru tranzacțiile cu autoturisme în mod repetat, efectuate după data de - *operațiuni taxabile în valoare totală delei (.....)* - în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art. 128 alin.(1), art.152 alin.(1), (2) și alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a pct.23 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.310 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.36 lit.b), pct.86 alin.(4) lit.a)-c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.1/2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei impozabile Stancu Gelu, TVA colectată în sumă totală de lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite (24 x 100/124) asupra veniturilor încasate în perioada, în sumă delei.

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizicădatorează taxă pe valoarea adăugată suplimentară contestată în sumă de lei .

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

"art. 127 - Persoane impozabile și activitatea economică

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

Referitor la semnificația termenilor și expresiilor în înțelesul legii fiscale, art.125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"art. 125¹ - Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

4. *activitate economică* are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta; [...]

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

20. *persoană neimpozabilă* reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă,"

Din prevederile legale susmenționate, reiese că, o **persoană fizică reprezintă persoană impozabilă** în sensul Titlului VI **privind taxa pe valoarea adăugată** din Codul fiscal, **în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute** la art.127 alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

În explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul precizează:

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

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. [...]

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

Față de dispozițiile antecitate reținem că, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea de bunuri (autoturisme) care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intra în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constata ca activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoana impozabila.

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

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza 186/1989 (W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA *”termenul de exploatare”* se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

În speța analizată, caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a autoturismelor, este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun impozitării. Deci, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din vânzarea de autoturisme determină caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni economice, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare autoturisme, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă.

Domnul a realizat în perioada, un număr de (.....) tranzacții constând în vânzări de autoturisme pentru care a încasat venituri.

Este evident faptul că cele (.....) tranzacții nu au avut ca obiect bunuri utilizate de contribuabil în scopuri personale, activitatea economică desfășurată de contribuabil constând în cumpărarea de autoturisme, pe care ulterior le vinde diverselor persoane fizice.

Pe cale de consecință, persoana fizică, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

În ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 126 - Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

Conform acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din **activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)** din Codul fiscal.

Astfel, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică are calitate de persoană impozabilă încă din anul , desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de autoturisme în mod repetat, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat depășirea plafonului de scutire de TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, la data de, domnul având astfel obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA conform art.152 alin.(6) din același act normativ până la data de, dobândind calitatea de plătitor de TVA începând cu

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, art.153 alin.(1) lit.b), alin.(7), alin.(8) și art.152 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ Art. 152^{*)} - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

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

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) ori, după caz, la alin. (5) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.

Art. 153^{*)} - 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 și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare **înregistrare normală în scopuri de taxă**, după cum urmează:[...]

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

(7)⁷) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5). [...]

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu”.

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are 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 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Întrucât această obligație de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal nu a fost îndeplinită de către persoana fizică, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor privind TVA de plată începând cu tranzacțiile efectuate în data de

Pentru livrările de autoturisme efectuate în perioada, baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată s-a determinat potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„art. 137 - (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 contrapartida 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;[...]

iar pentru livrările efectuate de contribuabil în anul 2016, sunt aplicabile prevederile art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 286 - (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 contrapartida 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;[...]

În ceea ce privește contractele de vânzare cumpărare în care prețul era stipulat în “euro” organele de inspecție fiscală au convertit sumele în moneda națională a României, în conformitate cu prevederile art. 9 alin.(3) lit. b) și alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 9 alin.(3) lit. b) și alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

“art. 9 - **Moneda de plată și de calcul a impozitelor și taxelor [...]**

(3) Sumele exprimate într-o monedă străină se convertesc în moneda națională a României, după cum urmează:[...]

b) în oricare alt caz, sumele se convertesc în moneda națională a României prin utilizarea cursului de schimb valutar la data la care se primesc sau se plătesc sumele respective ori la altă dată prevăzută în norme.

(4) **În înțelesul prevederilor alin. (3), cursul de schimb valutar, folosit pentru a converti în moneda națională a României sumele exprimate în moneda străină, este cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, exceptând cazurile prevăzute expres în norme.”**

Stabilirea taxei pe valoarea adăugată se face în funcție de perioada realizării operațiunilor, și astfel, pentru operațiunile efectuate de contribuabil în perioada 2011 - 2016, sunt aplicabile prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“art. 140 - Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”, iar pentru operațiunile efectuate de contribuabil în anul 2016, sunt aplicabile prevederile art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„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 reduce, iar nivelul acesteia este:

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

În ceea ce privește regimul special pentru bunurile second-hand, potrivit prevederilor art . 152^2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) În sensul prezentului articol:

[...]

d) bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în norme;

e) persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare;

[...]

g) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;

2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare;

h) regimul special reprezintă reglementările speciale prevăzute de prezentul articol pentru taxarea livrărilor de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități la cota de marjă a profitului.

(2) **Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:**

a) o persoană neimpozabilă;

b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);

c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;

d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

(3) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare poate opta pentru aplicarea regimului special pentru livrarea următoarelor bunuri:

a) opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat;

b) opere de artă achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei.

(4) În cazul livrărilor prevăzute la alin. (2) și (3), pentru care se exercită opțiunea prevăzută la alin. (3), baza de impozitare este marja profitului, determinată conform alin. (1) lit. g), exclusiv valoarea taxei aferente. [...]

(7) Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, inclusiv pentru livrările de bunuri pentru care se poate exercita opțiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3).

[...].”

Norme metodologice

Art. 152^2

“64. (3) Opțiunea prevăzută la art. 152^2 alin. (3) din Codul fiscal:

a) se exercită pentru toate categoriile de bunuri prevăzute la respectivul alineat;

b) se notifică organului fiscal competent și rămâne în vigoare până la data de 31 decembrie a celui de-al doilea an calendaristic următor exercitării opțiunii.”

DIRECTIVA 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prevede la Capitolul 4, Secțiunea 2, Subsecțiunea 1- Regimul marjei:

“ Articolul 313

(1) În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități **efectuată de comercianți impozabili**, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.

(2) Până la introducerea regimului definitiv prevăzut la articolul 402, regimul prevăzut la alineatul (1) din prezentul articol nu se aplică livrării de mijloace de transport noi efectuate în condițiile menționate la articolul 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a).

Articolul 314

Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta

face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

Din dispozițiile legale de mai sus, interne și comunitare, rezulta că regimul special al marjei **se poate aplica**, pentru livrările de bunuri second-hand efectuate de un comerciant, **numai în cazul achizițiilor intracomunitare efectuate de la anumiți furnizori** expres și similar prevăzute atât în Codul fiscal cât și în Directiva 112, din care se reține cazul furnizorilor-persoane impozabile care au aplicat, în privința TVA, regimul special al marjei.

Astfel pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special al marjei, la efectuarea livrarilor de autoturisme second-hand către clienții din România, achiziționate intracomunitar, contestatorul ar fi trebuit să efectueze achizițiile de la persoanele enumerate la art. 152² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și să fie autorizat comerciant persoana impozabilă.

În ceea ce privește afirmatia contestatorului, că trebuia să i se aplice regimul marjei profitului în stabilirea TVA datorată și nu stabilirea TVA la întregul preț al vânzării către clienții din România, contestatorul nu susține și nu dovedește că este comerciant persoana impozabilă, că furnizorii săi fac parte dintre persoanele enumerate la art. 152² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ceea ce nu îi dă dreptul să aplice regimul special al marjei.

În concluzie, se reține că, pentru livrările interne de autoturisme second hand, nu îi sunt aplicabile prevederile regimului special al marjei privind TVA, întrucât la momentul tranzacțiilor domnulnu era autorizat comerciant persoană impozabilă și faptul că furnizorii săi intracomunitari sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA ce au aplicat, în privința livrării autoturismelor second hand, regimul normal al taxei pe valoarea adăugată și nu regimul special al marjei, astfel achizițiile sale nefiind efectuate de la persoanele (expres prevăzute atât în Codul fiscal cât și în Directiva 112) în cazul cărora se poate aplica regimul special al marjei.

Totodată, la determinarea TVA suplimentară se rețin ca întemeiate cele constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală având în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) și art.72 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.

În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

art. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

În consecință, organele de inspecție fiscale au stabilit corect calitatea de persoană impozabilă a domnului și au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor realizate în 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, în sumă totală delei.

La calcularea obligației de plată privind TVA în sumă delei aferentă perioadei (perioada în care contribuabilul avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA), organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- În perioada, s-a avut în vedere baza de impozitare reprezentând veniturile în sumă totală delei, aferente tranzacțiilor cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme” în mod repetat la care s-a aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$, rezultând o **TVA colectată în sumă delei** (.....lei $\times 24 \times 100/124$).

- În perioadas-a avut în vedere baza de impozitare reprezentând veniturile în sumă totală delei, aferente tranzacțiilor cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme” în mod repetat, la care s-a aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $20 \times 100/120$, rezultând o **TVA colectată în sumă delei** (158.929 lei $\times 20 \times 100/120$).

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizicădatorează taxă pe valoarea adăugată contestată în sumă delei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative aplicabile în speță în perioada verificată, se constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina domnului a taxei pe valoarea adăugată suplimentare de plată contestată în sumă delei, în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art.140 alin.(1), art.152 alin.(1) și alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.310 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă delei.

3). Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă delei

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr.încheiat de reprezentanții A.J.F.P. la, a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind impozitului pe venit aferent perioadei

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că domnul FLORESCU GHEORGHE nu a depus la organele fiscale declarația privind veniturile realizate în România, cod 200, respectiv veniturile realizate din activitatea de comercializare autovehicule, desfășurată în perioada 2011 - 2016.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.s-au realizat pe baza informațiilor puse la dispoziție de Primăria și a datelor aflate la dispoziția ANAF.

Persoana impozabilăa achiziționat (.....) autoturisme în mod repetat, dintre care (.....) autoturisme achiziționate în perioada, activitate pentru care nu a fost autorizat conform legii și în urma căreia a obținut venituri impozabile.

În baza documentelor puse la dispoziție de Primăria organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către domnul, constatând că în accepțiunea legii fiscale, respectiv a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, acesta a efectuat fapte de comerț din care au rezultat venituri impozabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au stabilit că urmare a activității desfășurate, care în accepțiunea Codului fiscal constituie fapte de comerț, domnul a obținut venituri comerciale,

venituri supuse impozitului pe venit, pe care nu le-a declarat la organul fiscal teritorial, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice

În atare situație, organele de control, au stabilit că urmare a activității desfășurate în perioada, domnul a obținut un venit net în sumă totală delei, calculat astfel: total încasări vânzări autoturisme în suma totală delei – total cheltuieli achiziție autoturisme în suma delei.

Astfel, pentru cele (.....) tranzacții efectuate în perioada , organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei impozabile, impozit pe venit de plată în sumă delei (41.216 lei x 16%).

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

"art. 127 - Persoane impozabile și activitatea economică

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

(2) **În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."**

Potrivit acestor prevederi legale, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice **în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, așa cum este și cazul domnului

Referitor la categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, la art. 41 și art.46 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează următoarele:

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

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

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

art. 46 - Definierea veniturilor din activități independente

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

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

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

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

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

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

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

"art. 72 - Obligația de înregistrare fiscală

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pentru aceste persoane, art.39 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că printre persoanele care datorează plata impozitului pe venit, numite contribuabili, sunt și persoanele fizice rezidente.

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

“art. 40 - Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

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

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

(1) **Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.”**

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

În ceea ce privește caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a autoturismelor, acesta este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun impozitării. Deci quantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din vânzarea de autoturisme determină caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni economice, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare autoturisme, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă.

Domnul a realizat în perioada, un număr de (.....) tranzacții constând în vânzări de autoturisme, pentru care a încasat venituri.

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

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

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

„art. 43 - Cotele de impozitare

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

a) *activități independente;*,”

Din prevederile legale anterior menționate se reține că veniturile comerciale, sunt supuse unui impozit pe venit calculat în cota de 16%.

Din situația de fapt sus prezentată s-a reținut că în perioada supusă controlului, domnula achiziționat în regim second hand un număr de (.....) mașini pe care ulterior le-a vândut, din care (.....) autoturisme în anul

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației rețin că, în perioada verificată domnul, a desfășurat activități economice constând în vânzarea a (.....) autoturisme, fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de fapte de comerț, veniturile astfel obținute nefiind declarate și impozitate potrivit prevederilor legale.

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

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

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

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

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

„art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere

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

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

(3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.*

În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]”.

Așadar, deoarece contestatarul nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea

constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

Mai mult, potrivit art.73 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

Tinând seama de considerentele prezentate mai sus, de actele și documentele existente la dosarul contestației, de legislația fiscală aplicabilă în speță în perioada verificată, precum și de faptul că argumentele prezentate de persoana fizică contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea venitului impozabil cu suma totală de 19.559 lei respectiv la stabilirea în sarcina domnuluia **impozitului pe venit** suplimentar în sumă de **.....lei**, în baza prevederilor art.41, art.46 și art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru **impozitul pe venit** suplimentar în sumă de **.....lei**

4) Referitor la contribuțiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă de lei

În fapt, aferent venitului net total stabilit suplimentar în perioada supusă inspecției fiscale în sumă de 41.216 lei, organele de inspecție fiscală au calculat o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată suplimentar în sumă de **..... lei**.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- Pentru perioada, având în vedere statutul persoanelor fizice autorizate reglementat de prevederile O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, se datorează contribuția pentru asigurări sociale de sănătate în baza dispozițiilor art. 257 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 257 - (1) *Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).*

(2) *Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:[...]*

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;[...]”

- Începând cu luna, la prevederile legale din Legea privind reforma în domeniul sănătății au fost adăugate completările aduse de legiuitor la Codul fiscal prin art. 296²¹ alin. (1) lit.c) și art. 296²² alin.(2):

“art. 296²¹ - (1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:[...]

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;

art. 296²² - (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la [art. 296²¹](#) alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”.

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

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că, pentru venitul net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, domnuldatorează contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, în sumă delei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, actele și documentele existente la dosarul contestației, actele normative aplicabile în speță în perioada verificată, precum și faptul că argumentele prezentate de contestatar nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se constată că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului **contribuția de asigurări sociale de sănătate** suplimentară în sumă delei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru această sumă**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de din, județul, 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. și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., acte administrative fiscale emise de A.J.F.P. Dâmbovița, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând :

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.....lei;
- impozit pe venit stabilit suplimentarlei;
- contribuție de asigurări sociale de sănătate.....lei.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL