

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

DECIZIA nr. 522 din ... 2019
privind soluționarea contestației formulate de
... din mun...

Cu adresa nr. ..., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...** a înaintat dosarul contestației formulate de .. cu domiciliul în loc.... județul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de Impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ... și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice

Deciziile de impunere a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr.

... are domiciliul fiscal în loc. ..., ... județul ..., și are CNP ...

Obiectul contestației îl constituie suma totală de ... lei reprezentând :

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar..... lei;
- impozit pe venit stabilit suplimentar..... lei
- 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 actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de ... iar contestația a fost depusă în data de ... și înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.

I. ... susține următoarele:

„ Subsemnatul [...] formulez în termen legal,

CONTESTATIE

Impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de Impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale ambele înregistrate sub nr. ...[...]. prin care în mod nelegal au fost stabilite:[...].

Stabilirea sumelor reprezentând TVA de plată stabilită suplimentar în suma de ... lei, impozit pe venit suplimentar în suma de ... lei și CASS de plată stabilită suplimentar în suma de ... lei, ce fac obiectul prezentei contestații, a fost nelegală, fără a avea ca temei vreuna dintre prevederile legale invocate inclusiv în Raportul de inspecție fiscală.

Stabilirea sumelor s-a făcut efectuat fără respectarea dispozițiilor legale, temeiul de drept invocat neavând legătura cu obligațiile stabilite prin Deciziile de impunere. Consideram ca obligațiile fiscale stabilite suplimentar nu sunt reale.

Astfel:

Legea nr. 207/2015 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede la art. 110 [...].

Ca element de noutate, Legea nr. 207/2015 [...] introduce momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe pentru acele obligații fiscale, care există, dar care nu au fost declarate sau au fost declarate incorect de către contribuabil.

Noul termen de la care curge termenul de prescripție, respectiv data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, se aplică doar taxelor, impozitelor sau contribuțiilor datorate începând cu 2016, dar în cazul nostru aplicabile sunt prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Termenele în curs, la data intrării în vigoare a noului Cod de procedură fiscală, respectiv 1 ianuarie 2016, se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă. Conform vechiului Cod de procedură fiscală, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Termenul de prescriptie a dreptului prevazut incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiascala, adica baza de impunere si nu scadenta.

Pentru anul 2012 termenul de prescriptie de 5 ani incepe sa curga de la data de 1 ianuarie 2013 pana la 01.01.2018.

Ulterior datei de 01.01.2018, organul fiscal nu mai avea dreptul de a stabili obligatii fiscale pentru anul 2012.

Astfel obligatiile fiscale cat si bazele de impunere aferente anului 2012 stabilite suplimentar prin Decizia nr. ... sunt prescrise.

Impozitul pe venit in suma de lei cat si baza de impunere de ... lei, CASS in suma de ... lei cat si baza de impunere ... lei stabilite de inspectia fiscala prin decizia mai sus mentionata sunt prescrise.

Avand in vedere dispozitiile art.152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] precum si Normele metodologice in materie fiscala, urmeaza sa veti in vedere ca achizitia intracomunitara de bunuri este o operatiune impozabila in privinta TVA prin prisma dispozitiilor art.126 alin.3 lit.a din Codul fiscal. Din situatia privind contractele de vanzare cumparare [...]se observa ca achizitiile efectuate provin in cea mai mare parte de la diverse persoane fizice care nu au calitatea de persoane impozabile in statul lor, iar cumpararea s-a facut pe baza de contract de vanzare cumparare si nu de factura.

Prin prisma acestor particularitati, achizitiile efectuate nu sunt operatiuni impozabile.

In consecinta, organul fiscal a aplicat regimul normal de taxare, desi in lipsa unei manifestari exprese de vointa in sens contrar, regimul aplicabil era cel prevazut de art. 152² alin.2 din Codul fiscal.

Fata de aceste considerente, va solicit, admiterea contestatiei si pe fond desfiintarea Deciziilor de impunere nr.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. intocmit la s-au stabilit urmatoarele:

„ CAPITOLUL III- Constatari privind obligatiile fiscale principale verificate (cu exceptia impozitului pe venit)

3.1 Determinarea bazei de impozitare

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie, contractele de vanzare cuparare pentru perioada 01.01.2012-31.12.2012 s-a stabilit ca domnul a efectuat operatiuni impozabile in suma de ... lei, astfel acesta a depasit plafonul de scutite TVA, la tranzactia efectuata in data de ... [...] relizand un venit in suma de lei, fapt pentru care in conformitate cu Legea 571/2003 [...] art.152 alin.1 avand obligatia de a se inregistra in scop de TVA.

Conform Legii nr. 650/2002 [...].

Conform Legii nr. 571/2003, republicata, sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) art.127 alin.(1) si alin.(2) si art.128 alin.(1) din Codul fiscal [...] potrivit carora [...].

Referitor la notiunea de persoana impozabila, la art. 125 1 [...] pct.18 din acelasi act normativ se precizeaza [...].

Potrivit art. 152 alin.(1) si alin.(2) din Legea 571/2003 [...].

Conform HG nr. 44/2004 [...] punct 61 alin.(2) [...].

Conform art. 152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 [...].

Astfel, conform acestor prevederi legale se retine ca la depasirea plafonului de scutire prevazut de Codul fiscal o persoana impozabila trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii lafonului, iar in cazul nerespectarii acestei obligatii organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa pe valoarea adaugata de plata, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa.

Mai mult, se retine ca in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente, acestea vor solicita plata taxei pe care perosana impzoabila ar fi datorat-o dara ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Din verificarea evidentei infomatizate a A.J.F.P. la si Declaratii Fiscale rezulta ca d-nulnu este inregistrat ca platitor de taxa.

La stabilirea TVA organele de inspectie fiscala au aplicat cotele standard conform pevederilor art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 si pct.23 alin.2 din Normele Metodologice [...].

Pentru contractele de vanzare cumparare in care pretul era stipulat in euro organele de inspectie fiscala au convertit sumele in moneda nationala a Romaniei prin utilizarea cursului de schimb valutar la data cand au fost primite sau au fost platite sumele respective conform prevederilor art.9 alin.(1) si (3), lit.b) si alin.(4) din egea nr. 571/2003 [...].

Din verificarea bazei de date precum si a documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca in perioada 01.01.201-31.12.2012 dl..... a efectuat tranzactii privind vanzarea de autoturisme un numar de conform contracte 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, relizand un venit in suma de lei, fapt pentru care in conformitate cu Legea nr. 571/2003 [...] art.152 alin.1 avand obligatia de a se inregistra in scop deTVA conform art.152 alin.6 din Legea nr. 571/2003[...].

Astfel s-a sabilit ca dl. in urma tranzactiei a autoturismului [...] a depasit plafonul de scutire, realizand o

cifra de afaceri in suma de lei iar conform art.152 alin.6 din Legea nr. 571/2003 [...] avea obligativitatea de a se inregistra ca platitor de TVA incepand cu tranzactiile efectuate in data de Pentru faptul ca obligatiile de plata pentru perioada iunie-septembrie 2012 sunt prescise, debitele stabilite suplimentar vor fi calculate incepand cu dta de 01.10.2012.[...].

Fata de cele mentionate mai sus , contribuabilul avea obligatia de a se comporta ca un platitor in scop de TVA incepand cu data de 01.06.2012. [...].

Astfel, pentru perioada:

- 01.10.2012-31.12.2012- contribuabilul a realizat venituri in suma de lei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma de ... lei (...x24/124=... lei);

- 01.10.2013-31.12.2013- contribuabilul a realizat venituri in suma de lei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma de ... lei (...x24/124=.. lei);

- 01.10.2014-31.12.2015- contribuabilul a realizat venituri in suma de lei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma de ... (...x24/124=.. lei);[...].

a) TVA deductibil

Organel de inspectie fiscala nu au calculat TVA deductibil ca urmare a adresei nr. 6241/21.01.2019 prin care se solicita documente justificative pentru exercitarea dreptului de deducere, intrucat domnul .. nu a prezentat nici un document privind cheltuielile.[...]

b) TVA colectat

In urma documentelor verificate, s-a stabilit ca contribuabilul a realizat o baza a veniturilor in suma de 106.744 lei pentru care echipa de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de 25.619 lei.[...].

CAPITOLUL IV Constatari privind impozitul pe venit

Anul 2012

Pentru activitatea desfasurata in perioada 01.01.2012-31.12.2012 contribuabilul nu a depus la .. declaratia speciala- formular ,, D200" privind veniturile realizate in anul 2012.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1) si art.48 alin.(1) si alin.(2) din Codul fiscal [...] si art. 19 din Legea nr. 650/2002 [...] coroborate cu cele ale pct.21 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 care precizeaza: [...].

3. Baza de impozitare a 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
<u>Venit net</u>	<u>= ... lei</u>
Impozit datorat	= .. lei

Pentru anul 2012 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: [...]

Motivul de fapt:

D-nul ... a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate constatnd 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 de ... lei, fapt pentru care datoreaza impozit in suma de ... lei [...].

Temeiul de drept:

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1) si art. 48 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...].

Anul 2013

Pentru activitatea desfasurata in perioada 01.01.2013- 31.12.2013 contribuabilul nu a depus la SFO ...- formular ,, D200" privind veniturile realizate in anul 2013.

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1) si art.48 alin.(1) si alin.(2) din Codul fiscal [...] si art. 19 din Legea nr. 650/2002 [...] coroborate cu cele ale pct.21 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 care precizeaza: [...].

3. Baza de impozitare a impozitului pe venit

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

Total incasari vanzari autoturisme	= ... lei
Total cheltuieli achizitie autoturisme	= ... lei
<u>Venit net</u>	<u>= ... lei</u>
Impozit datorat	= ... lei

Pentru anul 2013 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: [...]

Motivul de fapt:

D-nul ... a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate constatnd 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 de ... lei, fapt pentru care datoreaza impozit in suma de 769 lei [...].

Temeiul de drept:

In drept, sunt aplicabile dispozitiile art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1) si art. 48 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...].

4.2 Contributii de asigurari sociale de sanatate (CASS)

Pentru anul 2012

Organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare in suma de ... lei, rezultand o diferenta in suma de ... lei. Pentru diferenta de baza impozabila stabilita in plus in suma de ... lei a fost calculat CASS in suma de ... lei (... lei x 5,5%).

Motivul de fapt: Nedeclararea bazei de calcul

Temeiul de drept: Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...] art.296^22 alin.2[...].

Pentru anul 2013

Organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare in suma de ... lei, rezultand o diferenta in suma de ... lei. Pentru diferenta de baza impozabila stabilita in plus in suma de ... lei a fost calculat CASS in suma de .. lei (4.806 lei x 5,5%).

Motivul de fapt: Nedeclararea bazei de calcul

Temeiul de drept: Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...] art.296^22 alin.2[...].”

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. 21596** încheiat în data de **05.03.2019** la . de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P ... controlul a cuprins perioada 01.01.2012 - 31.12.2015 pentru **impozitul pe venit și CASS** si perioada 01.10.2012 – 31.12.2015 pentru **taxa pe valoarea adăugată**, 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 de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – CASS,

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 contestatia formulata domnul ... contesta partial Deciziile de impunere nr. ... pentru suma totala de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – impozit pe venit;
- .. lei – CASS.

•În urma verificărilor efectuate privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat deficiente privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 01.10.2012 – 31.12.2015, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind taxa pe valoarea adaugata în sumă totală de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei este aferenta vanzarilor de autovehicule, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate prevederile art. 125 alin.(1) pct.4 si 18, art. 140 alin.(1), art.152 alin.(1), (6), art.156 (1) si (2), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 23 alin. (1) si (2) Titlul VI, pct.62 (2) lit.a) din H.G.nr.44/2004, respectiv art. 310 alin.(6) lit.a) si b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe venit**, organele de inspecție fiscală au

constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv 01.01.2012 - 31.12.2015 au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă de ... lei, din care ... lei suma contestata.

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

Diferența suplimentară la impozitul pe venit s-a datorat majorării bazei impozabile cu suma de 65.805 lei reprezentând venituri nedeclarate rezultate din tranzacțiile cu autoturisme.

● Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate care a cuprins 01.01.2012 - 31.12.2015 organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei (... x 5,5%).

***Prin contestația formulată ... susține următoarele:**

- considera deciziile și raportul nelegale și netemeinice întrucât a intervenit prescripția pentru anul 2012;

- în cazul livrărilor de bunuri second-hand supuse regimului special, organul fiscal a aplicat regimul normal de taxare, regimul aplicabil fiind cel prevăzut de art. 152² alin.2 din Codul fiscal.

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

A) Referitor la aspectele de procedură.

În fapt, începând cu data de 07.12.2018 domnul a fost supus unei inspecții fiscale privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2012—30.12.2015, impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate aferente perioadei 01.01.2012—31.12.2015.

Urmare inspecției fiscale organele de inspecție fiscală au emis pentru domnul Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de Impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ... și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. 21596/05.03.2019.

Contribuabilul invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe venit aferente anului 2012.

În drept, prevederile art.347 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data efectuării controlului, stipulează:

„art. 347 Dispoziții privind termenele

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

În cauză, pentru impozitul pe venit și TVA aferente anilor 2012 și 2013 termenul de prescripție a început să curgă potrivit O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare până la 31.12.2015), astfel că, în conformitate cu prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, respectiv potrivit art. 91 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„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.”

În speta, sunt incidente și dispozițiile art.21, art.22, art.23, 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 2012), 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 quantumul 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. 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 emiteră a titlului de creanță fiscală. [...]

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

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

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

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

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

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

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

h) ordonanța procurorului, încheierea sau dispoziitivul 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.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând impozitul 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 2012), nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

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

Organul de soluționare a contestației, reține că contestatorul invocă prescripția dreptului organului fiscal de efectua o verificare privind impozitul pe venit aferent anului 2012.

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

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

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

Astfel, o interpretare contrară ar presupune că organul fiscal are dreptul să solicite, spre exemplu, plata 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 2012, obligația declarativă și de plată

intervine la data de 25.05.2013, 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 ...

Prin urmare, în cazul analizat, termenul de prescripție începe să curgă de la data de 01 ianuarie 2014 și se împlinește la data de **31 decembrie 2018**. Cum inspecția fiscală a început la data de **07.12.2018**, 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 Raportului de inspecție fiscală nr. ... din data de ..., 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 2012.

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.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada iunie-septembrie 2012 dreptul de a stabili obligații fiscale de natura TVA este prescris, potrivit prevederilor art.91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind determinate obligații fiscale de natura TVA începând cu **01 octombrie 2012**.

Față de cele de mai sus, se reține că, **pentru TVA aferentă trimestrului IV 2012 (octombrie 2012 – decembrie 2012), obligația declarativă intervine la data de 25.01.2013**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații

suplimentare cu titlu de TVA 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 ianuarie 2014** și se împlinește la data de **31 decembrie 2018**. Raportat la prevederile legale invocate anterior, **se reține că față de data începerii inspecției fiscale, respectiv data de 17.12.2018, dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili diferențe de TVA pentru trimestrul IV 2012 nu era prescris**, inspecția începând înainte de împlinirea termenului de prescripție fiscală.

Prin urmare, față de cele mai sus prezentate, reținem că, argumentele contestatorului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anului 2012 **nu este întemeiat, întrucât inspecția fiscală a început înăuntrul termenului de prescripție**.

B) Referitor la aspectele de fond.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară contestată în sumă de ... lei 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. Dambovita la ..., a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind **impozitul pe venit si CASS** pentru perioada 01 ianuarie 2012- 31 decembrie 2015 si **taxei pe valoarea adăugată** pentru perioada 01 octombrie 2012 - 31 decembrie 2015.

Urmare verificării contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2015 domnul ... identificat prin CNP 1840328460044 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 tranzacții au autoturisme în mod repetat, în perioada 2013-2017, persoana fizică ..., nu a depus la organele fiscale declarațiile privind veniturile realizate în România.

Persoana impozabilă identificată prin CNP ... a efectuat în perioada 01.01.2012 – 31.12.2015 un număr de ... (..) tranzacții, 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 de Primaria ...i, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către domnul ... identificata 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 perioada 01.01.2012-31.12.2012 a realizat venituri în sumă de ... lei;
- pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 a realizat venituri în sumă de ... lei;
- pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 a realizat venituri în sumă de ... lei;

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 contribuabila 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 că ... a realizat în luna aprilie 2012 o cifră de afaceri cumulată în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000

lei) prevăzut la 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 **10.05.2012**, situație în care ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă începând cu **01.06.2012**.

Deși, domnul ... ar fi trebuit să fie plătitor de TVA începând cu **01 iunie 2012**, s-a stabilit TVA suplimentară începând cu **01 octombrie 2012** deoarece, dreptul de a stabili obligații fiscale de natura TVA pentru perioada iunie-septembrie 2012 este prescris potrivit prevederilor art.91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, pentru tranzacțiile cu autoturisme în mod repetat, efectuate după data de 01 octombrie 2012 - operațiuni taxabile în valoare totală de ... lei (... lei venituri încasate în anul 2012 + ... lei venituri încasate în anul 2013 + ... lei venituri încasate în anul 2015) - în baza prevederilor art.125, 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.62 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, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei impozabile ..., TVA colectată în sumă în sumă de **...lei**, prin aplicarea procedurii sutei mărite (24 x 100/124) asupra veniturilor încasate în perioada 01.10.2012 - 31.12.2015.

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice ... taxă pe valoarea adăugată suplimentară 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 (în vigoare până la data de 31.12.2015):

"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 persoană impozabilă.

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, 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 2012 – 2015 un număr de ... tranzacții constând în vânzări de autoturisme pentru care a încasat venituri.

Este evident faptul că cele ...de 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 ... 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) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare pana la 31.12.2015) iar livrarea bunurilor rezultă din una din **activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2) Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal (în vigoare pana la 31.12.2015) .

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 2012, 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 contestatara 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, în aprilie 2012 , ... având astfel obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA conform art.152 alin.(6) din același act normativ până la data de 10 mai 2012, dobândind calitatea de plătitor de TVA începând cu **01 iunie 2012**.

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

Art. 152¹⁾ - 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. 153²⁾ - 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)³⁾ *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). Prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili criterii pe baza cărora să fie condiționată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile. Organele fiscale competente stabilesc, pe baza acestor criterii, dacă persoana impozabilă justifică intenția și are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA.*

(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 plătitoare de taxă pe valoarea adăugată în regim normal nu a fost îndeplinită de către persoana fizică ..., organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cifrei de afaceri care a servit drept referință, perioada în care contribuabila a atins și depășit plafonul de scutire începând cu tranzacțiile efectuate din data de 01.10.2012 .

Pentru livrările de autoturisme efectuate în perioada 01 octombrie 2012 – 31 decembrie 2015, 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;[...]”

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 anul 2012, sunt aplicabile prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până la 31.12.2015) 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.”

În ceea ce privește regimul special pentru bunurile second-hand, potrivit prevederilor art. 152² 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. 152²

“64. (3) Opțiunea prevăzută la art. 152² 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, rezultă 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 prevăzuti 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 catre clientii din România, achizitionate 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.

Sustinerile contestatarei sunt că trebuia să i se aplice regimul marjei în stabilirea TVA datorată iar regimul aplicabil era cel prevăzut de art.152² alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatarul nu sustine 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, nu îi sunt aplicabile prevederile regimului special al marjei privind TVA, întrucât la momentul tranzacțiilor domnul ... nu 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 cat si in Directiva 112) în cazul cărora se poate aplica regimul special al marjei.

**Sustinerea din contestatie potrivit careia „ Avand in vedere dispozitiile art.152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] precum si Normele metodologice in materie fiscala, urmeaza sa aveti in vedere ca achizitia intracomunitara de bunuri este o operatiune impozabila in privinta TVA prin prisma dispozitiilor art.126 alin.3 lit.a din Codul fiscal. Din situatia privind contractele de vanzare cumparare [...]se observa ca achizitiile efectuate provin in cea mai mare parte de la diverse persoane fizice care nu au calitatea de persoane impozabile in statul lor, iar cumpararea s-a facut pe baza de contract de vanzare cumparare si nu de factura.[...]. In consecinta, organul fiscal a aplicat regimul normal de taxere, desi in lipsa unei manifestari exprese de vointa in sens contrar, regimul aplicabil era cel prevazut de art. 152² alin.2 din Codul fiscal” , nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in sfera de aplicare a TVA intră toate operațiunile care îndeplinesc cele 4 (patru) condiții cumulative de la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, ultimele două condiții de interes în speță referindu-se la persoanele impozabile și la activitatea economică, noțiunea de persoană impozabilă fiind definită în raport cu cea de activitate economică, după cum reiese din prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, anterior citate.*

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 si data identificării nerespectării prevederilor legale, în sumă totală de .. lei.

La calcularea obligației de plată privind TVA în sumă de .. lei aferentă perioadei 01

octombrie 2012 – 31 decembrie 2015 (perioada în care contribuabilul avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA), organele de inspecție fiscală au avut în vedere baza de impozitare reprezentând veniturile în sumă totală de lei, 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 de ... lei** (.. x 24 x 100/124) .

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

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 de .. lei, 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.

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

2). Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de .. lei.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .. încheiat de reprezentanții A.J.F.P. .. – I.F. la domnul .., a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind impozitului pe venit aferent perioadei 2012-2015.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că domnul ... 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 2012 - 2015.

Constatarea din Raportul de inspecție fiscală nr. ... s-au realizat pe baza informațiilor puse la dispoziție de ...

Persoana impozabilă .. în perioada 2012 - 2015 a efectuat .. (...) tranzacții cu autoturisme în mod repetat, din care .. în perioada 01.10.2012 - 31.12.2012, activitate pentru care nu a fost autorizată 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, aceasta 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

În atare situație, organele de control, au stabilit că urmare a activității desfășurate în perioada 01.10.2012 - 31.12.2012 domnul ... a obținut în urma comercializării și vânzării a unui număr de 17 autoturisme un venit net în sumă totală de **65.805 lei**, calculat astfel: venituri totale brute în suma totală de ... lei – cheltuieli totale în suma de ... lei .

Astfel, pentru cele .. tranzacții efectuate în perioada 01.10.2012 - 31.12.2012 (anul 2013 nefiind contestat), organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei impozabile ... impozit pe venit de plată în sumă de ... lei (... 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 categoria 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, (în vigoare pana la 31.12.2015) se precizează următoarele:

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

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

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

art. 46 - Definirea 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 angajator, după caz, în cazul persoanelor fizice.

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

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

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

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

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

19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a

activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.

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

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

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

În speță, sunt aplicabile și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 83 -Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, 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. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.”

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 anul 2012, domnul ... a achiziționat autoturisme, obținând din vânzarea acestora câștiguri/venituri, fără a fi autorizată 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 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 01.10.2012– 31.12.2012 un număr de ...tranzacții constând în vânzări de autoturisme, pentru care a încasat venituri.

Cele 17 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 perioada 01.10.2012 – 31.12.2012 sunt aplicabile prevederile art.43 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (valabil până la 31.12.2015) care precizează:

“art. 43 - Cotele de impozitare

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

a) activități independente;” .

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, domnul ... a achiziționat un număr de 26 autoturisme pe care ulterior le-a vândut.

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 de 26 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 .., 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 domnul .., în perioada 01.10.2012 – 31.12.2012, în sumă de 65.805 lei 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 ... lei (... lei x 16%).

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

Totodată reținem că, organele de control au avut în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) din 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 îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.[...].”

Aşadar, deoarece contestatarul nu a prezentat argumente clare şi precise care să constituie izvorul material al pretenţiilor deduse contestaţiei, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecţie fiscală şi din care să rezulte o situaţie contrară faţă de cea constatată de organele de inspecţie fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatară a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestaţiei.

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

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

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

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

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

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

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

Drept urmare, **contestaţia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată** pentru **impozitul pe venit** suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%).

3). Referitor la contribuţiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă de ... lei.

În fapt, aferent venitului net total stabilit suplimentar în perioada 2012-2013 în suma de ...lei (... lei/2012+.. lei/2013) organele de inspecţie fiscală au calculat o contribuţie de asigurări sociale de sănătate datorată suplimentar în suma de ... lei (... lei x 5,5%) conform prevederilor art. 296²¹, art.296²² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), care precizează:

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

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfăşoare activităţi economice;

art. 296²² - (2) Baza lunară de calcul al contribuţiei de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferenţa dintre totalul veniturilor încasate şi 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, domnul ... datorează contribuția pentru asigurări sociale de sănătate, contestată, în sumă de ... **lei**.

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

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de d-nl .. cu domiciliul în loc....i, județul ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de Impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ... și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., **acte administrativ fiscale emise de A.J.F.P. ...**, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

- 1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de .. lei** reprezentând :
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar..... lei;
 - impozit pe venit stabilit suplimentar..... lei
 - 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