

**DECIZIA nr. 11 din 25.01.2021 privind soluționarea  
contestației formulată de X  
cu domiciliul în str. ..., București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_...**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_..., completată cu adresa nr...., înregistrată sub nr. ..., de către Administrația Sector ... a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la contestația domnului X formulată prin avocat ...ia, conform împuternicirii avocațiale seria ... din data de .., cu **domiciliul procesual ales pentru comunicare în București, ...**

Obiectul contestației înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ..., îl constituie următoarele obligații fiscale:

- suma de ... lei reprezentând TVA de plată, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...;

- suma de .. lei reprezentând impozit pe venit și CASS (... lei + ... lei), stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...;

- (-) ... lei reprezentând pierdere fiscală stabilită pentru anii 2015, 2016, 2017 și 2019, prin Decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ...

Deciziile de impunere nr. ..., nr. ... și nr. ...-.. au fost comunicate contribuabilului prin remitere sub semnătură la data de **08.10.2020** cu adresa nr. ....

Având în vedere condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul X

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată domnul X solicită anularea sumelor stabilite prin Deciziile de impunere nr. ..., nr. ... și nr. ..., pe motiv că sunt neîntemeiate, invocând în susținere următoarele motive:

- în data de 14.11.2017 a adus în țară 3 autoturisme Porsche transportate pe platformă, pe care la momentul intrării în țară le-a predat unor persoane în vederea comercializării, făcând precizarea că a desfășurat numai activitatea de cărăușie pentru care a încasat la final doar contravaloarea prețului platformei și a carburantului.

De asemenea, precizează că aceste mașini nu au fost niciodată înmatriculate pe numele său, nu a semnat niciun document de vânzare și nu cunoaște cui i-au fost vândute, drept pentru care contestă semnătura de pe actele de vânzare prezentate de către organele de control;

- alături ce aceste 3 mașini mai sunt 10 mașini achiziționate și înmatriculate pe numele său, vândute în timp pentru a-și cumpăra o altă mașină, precizând că va face dovada prezentând datele de identificare a acestor mașini;

- la momentul prezentării de către organele de control a actelor de înstrăinare a mașinilor a identificat o serie de facturi care nu cuprind prețul de înstrăinare, motiv pentru care consideră că baza de calcul nu este corectă.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ... a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală generală la persoana fizică X pentru TVA, impozit pe venit și CASS.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ... ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. ..., nr. ... și nr. ..., din care rezultă următoarele:

Data începerii inspecției fiscale a fost comunicată contribuabilului cu Avizul de inspecție fiscală nr. ..., fiind consemnată în Procesul verbal nr. ... încheiat ca urmare a faptului că persoana fizică verificată nu deținea registru unic de control.

Inspecția fiscală a vizat următoarele obligații fiscale și perioade:

- TVA pentru perioada 01.01.2017 - 31.12.2019;
- Impozit pe venit și CASS pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2019.

În perioada verificată persoana fizică X a realizat tranzacții cu autoturisme second hand pentru care:

- nu a prezentat documente referitoare la achizițiile și vânzările de autoturisme second hand realizate, motivând că nu a găsit documentele, iar pentru 3 autoturisme marca Porsche precizează că acestea au fost aduse din Europa pentru anumite persoane pentru care a primit suma de 600-800 euro reprezentând transportul la fiecare mașină;

- nu a solicitat înregistrarea și autorizarea activității economice desfășurate la O.N.R.C. conform O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale;

- nu a solicitat înregistrarea fiscală și ulterior înregistrarea în scopuri de TVA.

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției Generale Impozite și Taxe Locale a sectorului ..., copii ale documentelor privind achizițiile și vânzările de autoturisme, cu adresa nr. ...

Urmare a solicitării AS..FP, D.G.I.T.L. Sector ... a răspuns cu adresa nr. ..., prin care a comunicat faptul că domnul X figurează în evidențele lor fiscale cu bunuri mobile achiziționate și înstrăinate - autoturisme second hand, pe perioada 01.01.2015-31.12.2019 și a transmis documente de achiziție și de revânzare aferente autoturismelor second hand, respectiv facturi aferente vânzării, contracte de vânzare cumpărare, facturi de achiziție, în copie conform cu originalul.

Inspecția fiscală a fost efectuată pe baza documentelor puse la dispoziție de către Primăria Sectorului ... - D.G.I.T.L., iar în urma analizării acestora pe perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2017 - 31.12.2019 privind TVA, au rezultat următoarele:

- persoana fizică X a achiziționat și revândut un număr de 109 autoturisme second hand;

- în data de 14.11.2017 a realizat o cifră de afaceri în sumă de ... lei, depășind plafonul de scutire TVA de 220.000 lei, având obligația să solicite înregistrarea până la data de 10.12.2017 și să devină plătitor de TVA începând cu data de **01.01.2018**;

- nu a decontat TVA și nu a ținut evidențe privind TVA;

- în perioada 01.01.2018 - 31.12.2018 domnul Xa achiziționat și comercializat 57 de autoturisme second-hand în valoare totală de .. lei din care TVA în sumă de .. lei;

- în perioada 01.01.2019 - 16.08.2019 domnul X a achiziționat și comercializat 27 de autoturisme second-hand în valoare totală de .. lei din care TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul că trebuia să îndeplinească obligațiile privind TVA din data de 01.01.2018, **organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă totală de ... lei** (... lei + ... lei), pentru perioada 01.01.2018 - 31.12.2019.

Totodată, **organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere a TVA în sumă de ...lei** pentru achizițiile unui număr de 2 autoturisme second-hand achiziționate în data de 05.03.2018 de la persoane fizice înregistrate ca plătitoare de TVA.

În perioada 01.01.2015 - 31.12.2019 contribuabilul a încheiat acte reprezentând contracte de înstrăinare-dobândire a unui mijloc de transport, a încasat suma totală de ... lei, având obligația depunerii Declarației de venit D200 - "*Declarație privind veniturile realizate din România*", respectiv *Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, precum și a plății impozitului pe venit și contribuțiilor sociale datorate pentru anii 2017 -2019.*

Situația privind venitul anual și impozitul și CASS aferent pentru perioada 01.05.2015 - 31.12.2019 este următoarea:

An	Venit brut	Cheltuieli deductibile	Venit net/pierdere	Venit net/pierdere impozabil cumulat	Impozit pe venit 10%	CASS
2015						
2016						
2017						
2018						
2019						

În concluzie, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că persoana fizică X **pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2018 - 31.12.2019**, reprezentând activitate economică cu caracter de continuitate, nu a autorizat funcționarea activității economice desfășurate și nu s-a declarat plătitor de TVA la organul fiscal, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- TVA de plată în sumă de ... lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ...;

- impozit pe venit în sumă de ...lei și CASS în sumă de ...lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....

- pierderea fiscală pentru anii 2015, 2016, 2017 și 2019 stabilită prin Decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ....

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

**3.1. Referitor la decizia de impunere nr. ... pentru TVA în sumă de ... lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă o persoană fizică care a realizat operațiuni repetitive de achiziții și vânzări de autoturisme second-hand datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de autoturisme, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, conform legii, iar în susținerea contestației nu depune documente care să releve o altă situație de fapt decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.*

**În fapt**, în perioada 01.01.2015 - 31.12.2019 domnul X a achiziționat și revândut un număr de 109 autovehicule second hand, ce nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, conform documentelor de achiziție și de revânzare puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală în copie conformă cu originalul de către Direcția Generală de Impozite și Taxe Locale Sector ....

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. ... pentru clarificarea stării de fapt, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, Direcția Generală de Impozite și Taxe Locale Sector ... a comunicat prin adresa nr. ...faptul că domnul X figurează în evidențele fiscale locale cu un număr de 383 lucrări, fiind puse la dispoziție facturi aferente vânzării, contracte de vânzare cumpărare cât și facturi de achiziție aferente unui număr de 109 autoturisme second-hand.

Urmare invitației nr. ..., prin adresa înregistrată la AS...FP sub nr. ...domnul X a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală faptul că **nu a găsit documentele de vânzare-cumpărare din perioada 01.01.2015 - 31.12.2019** privind achiziționarea și revânzarea de autoturisme second hand, la un autoturism Porsche "nu este lămurit cu factura de cumpărare nefiind semnată și la actul de vânzare "nu își recunoaște semnătura "la suma de vânzare", precum și faptul că cele trei autoturisme second hand marca Porsche au fost aduse din Europa pentru anumite persoane pentru care a primit suma de 600 - 800 euro reprezentând transportul la fiecare mașină.

În declarația înregistrată la organul fiscal sub nr. ...dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală contribuabilul X susține că :

- dorește să plătească TVA la 42 de autoturisme din cele menționate în documentele de la ANAF care au fost pentru comercializare mai puțin 10 autoturisme care au fost pentru uz personal fiind înmatriculate pe numele său la Poliție;

- pentru trei autoturisme Porsche susține că nu cunoaște, nu a semnat și nu a perfectat acte de cumpărare și vânzare.

Pentru perioada verificată 01.07.2017 - 31.12.2019, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- conform constatărilor din Procesul-verbal nr. ..., în data de 14.11.2017 prin încasarea sumei de ... lei domnul X a realizat un venit cumulativ în sumă de ... lei depășind plafonul de scutire de TVA de 220.000 lei, având obligația de a solicita înregistrarea în scop de TVA până la data de 10.12.2017 și să devină plătitor de TVA începând cu data de **01.01.2018** conform prevederilor art. 310 alin. (1), alin. (2)

și alin. (6) și art. 316 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- contribuabilul nu a depus deconturi de TVA și nu a ținut evidențe privind TVA;
- în perioada 01.01.2018 - 31.12.2018 domnul X a achiziționat și comercializat 57 autoturisme second-hand în valoare totală de .. lei din care TVA în sumă de ... lei;
- în perioada 01.01.2019 - 16.08.2019 a achiziționat și comercializat 27 autoturisme second-hand în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei.

În consecință, în baza facturilor de achiziție puse la dispoziție de către Direcția Generală de Impozite și Taxe Locale Sector ..., organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- contribuabilul trebuia să devină plătitor de TVA începând cu data de **01.01.2018**;

- contribuabilul nu a solicitat înregistrarea și autorizarea activității economice desfășurate, prin atribuirea codului de înregistrare;

- pentru vânzarea autoturismelor, pentru situațiile în care documentele au fost incomplete în ceea ce privește prețul de vânzare a autoturismelor, nu prezintă prețul de vânzare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin **estimare a bazei de impozitare** conform art. 106 din Codul de procedură fiscală, **folosind metoda produsului/serviciului și volumului** conform art. 2 lit. d) din OMFP nr. 3.389/2011 (situația fiind prezentată centralizat în anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală), rezultând pentru perioada 01.01.2018 - 31.12.2019 o **bază impozabilă estimată de .. lei**, cu **TVA colectată** în sumă de ... lei, calculată prin aplicarea metodei sutei mărite la veniturile obținute ori estimate din vânzarea autoturismelor;

- criteriul de estimare utilizat de organele de inspecție fiscală a constatat în determinarea unui preț mediu practicat în anii 2018 și 2019 (preț mediu = suma vânzări în lei/numarul de autoturisme cu prețul precizat în documentele de vânzare) pentru autoturismele vândute pentru care documentul de vânzare nu indica prețul de vânzare fiind astfel estimat un preț de vânzare;

- **s-a acordat drept de deducere a TVA în sumă de .. lei pentru achizițiile de autoturisme**, respectiv pentru TVA înscrisă în facturile de achiziție a două autoturisme second-hand din în data de 05.03.2018 de la persoane fizice înregistrate ca plătitoare de TVA). Pentru anul 2019, nu s-a acordat drept de deducere întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a achiziționat autoturisme second-hand de la persoane fizice neplătitoare de TVA pe bază de contracte de înstrăinare-dobândire a unui mijloc de transport, astfel că acesta nu înregistrează TVA deductibilă;

- a rezultat o diferență suplimentară de TVA rămasă de plată în sumă de ... lei – ... lei = ... lei, care a fost individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ....

**În drept**, potrivit art. 268, art. 269 și art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 268 - Operațiuni impozabile**

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

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

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

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

**"Art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică**

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

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

**"Art. 270 - Livrarea de bunuri**

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

(2) **Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin normele metodologice."**

Se reține că în sensul art.269 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

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

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, o persoană fizică reprezintă o persoană impozabilă în sensul taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în sensul exercitării unei activități ce implică producerea, administrarea sau înstrăinarea de bunuri ori prestarea de servicii, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, inclusiv în situația în care persoana respectivă acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane.

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art. 310 și art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada efectuării operațiunilor, care la alin. (1), (2) și alin. (6) stipulează:

**"Art. 310 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

(1) **Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 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, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f). Prin excepție, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activității principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, și livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

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

b) determină suma negativă a taxei, respectiv diferența dintre taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, și taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 316, dacă taxa deductibilă este mai mare decât taxa colectată."

**"Art. 316 - înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:**

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;"

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 65.000 euro.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată nerespectarea prevederilor legale înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

*(...)*

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

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

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

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

Din prevederile legale citate, rezultă că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de TVA a înregistrat venituri din vânzarea bunurilor, iar în prețul de vânzare a fost inclusă și taxa pe valoarea adăugată, determinarea acesteia se face aplicând procedeul sutei mărite.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2017 – 31.12.2019 persoana fizică X a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare – cumpărare încheiate cu persoane fizice și juridice, în cursul lunii noiembrie 2017 realizând o cifră de afaceri de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire al taxei pe valoarea adăugată în suma de 220.000 lei.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA potrivit legii în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii



care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.01.2018.

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

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

***“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.***

Prin contestația formulată domnul X susține, în esență, că a acționat doar ca mandatar al unor persoane și nu a efectuat operațiuni comerciale cu autoturisme, ci doar simple operațiuni de cărușie, că nu a încasat personal nicio sumă de bani din tranzacțiile cu autoturisme, cu excepția prețului platformei și a carburantului pentru 3 autoturisme Porsche transportate pe platformă aduse în țară, iar aceste mașini nu au fost niciodată înmatriculate pe numele său, nu a semnat niciun document de vânzare și nu cunoaște cui i-au fost vândute, că nu există semnătura de pe actele de vânzare, că mai sunt 10 mașini achiziționate și înmatriculate pe numele său, vândute în timp pentru a cumpăra o altă mașină, precizând că va face dovada prezentând datele de identificare a acestor mașini, și că la momentul prezentării de către organele de control a actelor de înstrăinare a mașinilor a identificat o serie de facturi care nu cuprind prețul de înstrăinare, motiv pentru care consideră că baza de calcul nu este corectă.

Aceste susțineri, pe lângă faptul că argumentele contestatarului nu sunt circumstanțiate în raport de normele fiscale aplicabile speței, acestea sunt **neîntemeiate în raport cu situația reală** constatată de organele de inspecție fiscală și documentația existentă în dosarul cauzei, având în vedere următoarele considerente:

- în ceea ce privește argumentul persoanei fizice X potrivit căruia 10 autovehiculele au fost autoturisme personale și nu au fost achiziționate în scop de comerț, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contestatarul nu demonstrează utilizarea autovehiculelor în scop personal.

Contribuabilul X a tranzacționat pe cont propriu – a cumpărat și revândut – în perioada 2015-2019 un număr de **109 de autoturisme second-hand**, activitatea având caracter economic, fiind desfășurată în mod continuu și urmărind obținerea de venituri, fără ca pentru această activitate să se autorizeze și să se înregistreze fiscal.

Ca urmare, **o asemenea cumpărare repetată și revânzare a autoturismelor second-hand** nu poate fi încadrată circumscrisă unor vânzări de bunuri din patrimoniul personal, în sensul de masă patrimonială constituită din bunuri care au fost achiziționate spre a fi mai întâi utilizate în folosul personal al contribuabilului și, după o astfel de utilizare personală, să fie vândute pentru a fi incidente prevederile art. 62 lit. m) din Codul fiscal.

Acest lucru reiese și din constatările organelor de inspecție fiscală din care se rezultă că **tranzacțiile s-au realizat succesiv, contribuabilul revândând la scurt timp de la achiziție autoturismele cumpărate** (uneori, în aceeași zi), așa cum rezultă din anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală;

- **nu există nicio dovadă privind existența mandatului dat de "unele persoane" contribuabilului, simpla afirmație pro-causa neținând loc de dovadă și, chiar dacă ar fi existat, contribuabilul a acționat în nume propriu**, de vreme ce a achiziționat autoturismele în nume propriu și a revândut aceste autoturisme.

Mai mult, așa cum se menționează de organele de inspecție în adresa nr. ..., D.I.T.L. Sector ..., contribuabilul **a înregistrat contractele de cumpărare și ulterior cele de vânzare ale autoturismelor second hand pe baza documentelor de identitate ale contribuabilului în calitatea de cumpărător/vânzător menționată pe actele de vânzare-cumpărare**. La documentația remisă de D.I.T.L. sector ... există atât documente de achiziție cât și de vânzare pentru cele 3 autoturisme Porsche.

De asemenea, contestatarul deși declară că nu este proprietarul autoturismelor, respectiv a veniturilor în cauză, **documentele de achiziție, respectiv documentele de vânzare sunt emise pe numele domnului X** iar acesta nu arată însă care sunt titularii dreptului de proprietate;

- contestatarul nu precizează în clar autoturismele achiziționate în interes personal și nu susține cu documente propriile afirmații, aspect menționat și în Capitolul VI Discuția finală cu contribuabilul, punctul VI.2 Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului din Raportul de inspecție fiscală, ori potrivit art. 73 alin. (1) și art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**"Art. 73. – (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal"**.

**"Art. 276. - (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora"**.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin. (1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare contestatarul nu a pus la dispoziție organelor de inspecție fiscală documentele aferente tranzacțiilor realizate și nici în susținerea contestației acesta nu a înțeles să prezinte documente care să releve o altă situație de fapt decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

- în privința susținerii calculului eronat al bazei impozabile pe motiv că unele facturi nu cuprind prețul de înstrăinare, se reține că pentru documentele de vânzare-cumpărare în care prețul de vânzare nu este precizat, organele de inspecție fiscală au avut în vedere că respectivele autovehicule second hand au fost valorificate cu un preț estimat ca fiind media celorlalte autovehicule second hand înstrăinate, care au avut prețul menționat în documente. În vederea stabilirii taxei de valoare adăugată colectată aferentă celor 9 (din totalul de 57) autoturisme second hand vândute în anul 2018 pentru care nu există prețul înscris pe documentele de vânzare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere prin estimare conform art. 106 alin. (1), alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 106 - (1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă."**

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

(...)

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

**(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare".**

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG ..., organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

- elementele identificate care au stat la baza stabilirii prin estimare a bazei de impunere au fost contractele de vânzare cumpărare ale celor 48 (57-9) de autoturisme pentru care există informații de tranzacționare (anexa nr. 8 la RIF);

- numărul de tranzacții au autovehicule second hand este relativ mare în majoritate deținând preț de vânzare astfel că, estimarea ca preț mediu a celorlalte vehicule second hand fără preț a fost considerată că este o estimare rezonabilă conform prevederilor art. 106 alin. (1), alin. (2) lit. b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, în privința estimării veniturilor aferente facturilor care nu cuprind prețul de înstrăinare, se reține că domnul X **omite faptul** că a achiziționat în mod repetat autoturisme second-hand, pe care ulterior le-a revândut către proprii clienți, **fără a se înregistra în scopuri de TVA pe perioada verificată, fără a depune deconturi de TVA, fără să păstreze și să prezinte documente de achiziție sau de vânzare** a autoturismelor întocmite/emise pe numele său **și evidențe** de natură să permită verificarea perceperii exacte a taxei, **compromițând buna funcționare a sistemului comun de TVA, deși acestea reprezintă minime măsuri rezonabile ce ar fi putut luate de contribuabilul însuși**. Ca urmare, rezultă că o asemenea situație îndreptățește organul fiscal să procedeze la **estimarea bazei de impozitare** în temeiul art. 106 din Codul de procedură fiscală, toate aceste aspecte fiind de

natură să infirme argumentul contestatarului privind calculul eronat al bazei impozabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației constată că domnul X a derulat de o manieră independentă, în nume propriu, o succesiune de operațiuni repetitive cu vădit caracter comercial, nefiind vorba de operațiuni cu caracter personal, de vreme ce a achiziționat și vândut în perioada ce a făcut obiectul verificării un număr de 109 de autoturisme, iar toate apărările contribuabilului sunt fie nedovedite, fie contrazise de documentația pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, în raport de cele anterior prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, urmează a fi **respinsă ca neîntemeiată** contestația contribuabilului X pentru capătul de cerere privind diferența de **TVA în sumă de ... lei** stabilită în urma inspecției fiscale prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... de către Administrația Sector ... a Finanțelor Publice.

**3.2. Referitor la decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... pentru impozitul pe venit și contribuțiile la asigurările sociale de sănătate în sumă totală de ... lei (...lei + ...lei) și la Decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ...**

*Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează obligațiile fiscale aferente tranzacțiilor cu autoturisme second-hand, reprezentând impozit pe venit în sumă de ...lei, CASS în sumă de ...lei și asupra modificării bazei impozabile, în condițiile în care, a desfășurat tranzacții cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu, iar pe de altă parte acesta nu aduce niciun argument și nicio dovadă în susținerea contestației.*

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. ... organele de control au constatat că în perioada verificată 01.01.2015 - 31.12.2019 domnul X a încheiat acte reprezentând *contracte de înstrăinare-dobândire a unui mijloc de transport* pentru care a încasat suma de .. lei (...), iar pentru activitatea comercială de tranzacționare a autoturismelor second-hand contribuabilul nu a fost autorizat și nu a depus declarații de venit, motiv pentru care au procedat la determinarea venitului net anual din activități independente ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul revânzării, respectiv ca diferență între veniturile obținute de contribuabil prin vânzarea autovehiculelor ori estimate din vânzarea autoturismelor și cheltuielile cu achiziția acestora, conform art. 41 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 61 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal valabil în anii 2016-2019, în baza facturilor de achiziție în copie conformă cu originalul, puse la dispoziție de contribuabil sau D.I.T.L. sector.....

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

An	Venit brut	Cheltuieli deductibile	Venit net/pierdere	Venit net/pierdere impozabil cumulat	Impozit pe venit 10%	CASS
2015						
2016						
2017						
2018						
2019						
Total						

În baza acestor constatări au fost emisă Decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. in care s-a stabilit o diferență în minus a bazei de impozitare a impozitului pe venit în sumă de i pentru anul 2015 recuperată în anii ulteriori (dar care a fost luată în considerare la stabilirea bazei de impozitare a impozitului pe venit pentru anul 2018) și o pierdere de i pentru anul 2019, respectiv Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. in care s-a stabilit impozitul pe venit în sumă de ...lei pentru anul fiscal 2018.

Din analiza celor arătate mai sus, rezultă fără dubiu faptul că s-a înregistrat o pierdere fiscală în anul 2015 ce a fost recuperată în anii ulteriori 2016, 2017, 2018 și în anul 2019 s-a înregistrat o pierdere fiscală nerecuperată în sumă de i.

Totodată, pornind de la bazele de impozitare pentru impozitul pe venit, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului X 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. CASS aferentă în sumă de ...lei, prin aplicarea cotei de 10% la salariul minim brut pe economie (1.900 lei- pentru anul 2018) aferent venitului net înregistrat de contribuabil în anul 2018 în care nu s-a realizat pierdere fiscală, rezultând o contribuție CASS datorată de ...lei pentru anul 2018 (1.900 lei \* 12 luni \* 10%).

Prin contestația formulată domnul X nu aduce nicio critică anume cu privire la stabilirea impozitului pe venit în sumă de ...lei și a CASS în sumă de ...lei pentru anul 2018, respectiv cu privire la stabilirea unei baze impozabile în minus (pierdere fiscală) fără stabilirea vreunei obligații fiscale pentru anii 2015, 2016, 2017 și 2019, invocând numai faptul că *nu a vândut aceste mașini, aspectele de natură comercială s-au derulat între persoane cărora le-a predat mașinile și cumpărători, nu a încasat nicio altă sumă de bani în afara acelor reprezentând contravaloarea cheltuielilor aferente acestei operațiuni, respectiv plata platformei și a carburantului.*

**În drept**, potrivit art. 46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"Art. 46. - (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".

În Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015 se prevede că:

**"18. Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.**

**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; [...]"**

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile art. 67 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

**"Art. 67. - (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente".**

Cu privire la aplicarea art. 67 din Codul fiscal, pct. 6 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, în vigoare de la 1 ianuarie 2016 precizează următoarele:

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

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

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

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

**b) activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;"**

În privința realizării inspecției fiscale sunt incidente și prevederile art. 6, art. 7, art. 10, art. 12, art. 14, art. 15, art. 55, art. 58, art. 64, art. 72, art. 73, art. 82 și art.

106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 6. - (1) **Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]**

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

"Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, **din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului**. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

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

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

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

"Art. 12. - (1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință".

"Art. 14. - (1) **Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.**

(2) **Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.**

(3) **Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale**".

"Art. 15. - (1) În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la *baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate*".

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

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

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

b) *solicitarea de expertize;*

- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

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

”Art. 58. - (1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice, iar acestea au obligația de a furniza informațiile solicitate. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă”.

”Art. 64. - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal *registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri*. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice”.

”Art. 72. - *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”.

”Art. 73. - (1) **Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

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

”Art. 82. - (1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală”.

”Art. 106. - (1) **Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.**

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

- a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) – (4);
- b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și **constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.**

**(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare”.**

Din prevederile legale sus-citate reiese că organele fiscale sunt îndreptățite să aplice legea fiscală în concordanță cu realitatea economică a situațiilor de fapt, indiferent dacă operațiunile realizate de contribuabili îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale, utilizând toate informațiile, documentele și înscrisurile puse la



dispoziție de contribuabili sau de terți, iar în situația în care acestea sunt insuficiente, incomplete sau lipsă să procedeze la estimarea rezonabilă a bazelor de impunere.

În speță, contribuabilul Xa tranzacționat pe cont propriu – a cumpărat și revândut – în perioada 2015-2019 un număr de **109 de autoturisme** second-hand, activitatea având caracter economic, fiind desfășurată în mod continuu și urmărind obținerea de venituri, fără ca pentru această activitate să se autorizeze și să se înregistreze fiscal.

Fără a relua integral cele analizate și reținute la pct. 3.1 din prezenta decizie cu privire la situația celor trei autoturisme second hand marca Porsche ce au fost aduse din Europa pentru anumite persoane, organul de soluționare a contestației reține faptul că în lipsa unor mijloace de probă care să infirme situația de fapt reținută în cuprinsul deciziei și RIF-ului, susținerile contestatarului nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Totodată, **înregistrarea autoturismelor la direcția de impozite și taxe locale nu infirmă caracterul comercial al achiziției acestora**, fiind o consecință a aplicării altor dispoziții fiscale legate de impozitul pe proprietate (pe mijloacele de transport deținute de contribuabilii din România), **din moment ce numai o mică parte au fost și înmatriculate legal pe numele contribuabilului, putând a fi astfel eventual utilizate pentru circulația pe drumurile publice.**

De altfel, deși susține că *"dorește să plătească TVA la 42 de autoturisme din cele menționate în documentele de la ANAF care au fost pentru comercializare mai puțin 10 autoturisme care au fost pentru uz personal fiind înmatriculate pe numele său la Poliție"*, contribuabilul consideră că nici această activitate nu are caracter economic, **fără să explice care este rațiunea pentru care angajează costuri, achiziționează un număr mare de autoturisme pe numele său și ulterior le revinde.**

Date fiind cele de mai sus prezentate reiese că organele de inspecție fiscală au fost pe deplin îndreptățite să reîncadreze activitatea desfășurată de domnul X drept activitate comercială cu caracter independent, independent de faptul că acesta nu a înțeles să se autorizeze pentru această activitate și de forma juridică pe care acesta a dat-o tranzacțiilor sale cu autoturisme.

**În materia contribuției de asigurări sociale de sănătate** sunt aplicabile prevederile din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.227/2015 cu aplicabilitate din 01.01.2016, respectiv la art.153 alin.(1), art. 155 alin. (1) lit.b) și art.170:

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

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

**a) cetățenii români cu domiciliul sau reședința în România;"**

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

**(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor**

privind sistemele de securitate socială la care România este parte, **pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:**

(...)

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

**”Art. 170 - Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h)**

**(1) Persoanele fizice care realizează venituri prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere al declarației prevăzută la art. 120”**

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri din activități independente, de natura celor realizate de o persoană fizică autorizată, are obligația de a reține și de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate, iar baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât un salariu minim brut pe țară.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate, salariile de bază minime brute pe țară garantate în plată stabilite pentru anul 2018 și documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2018 că persoana fizică X datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de ...lei.

Mai mult, potrivit dispozițiilor art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**”Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**

Astfel, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscripții[...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1), (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**”Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu sustinerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

**(3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”**

Se reține că domnul X nu a pus la dispoziție a documentelor aferente tranzacțiilor realizate, dovadă că nici în susținerea contestației contribuabilul nu a înțeles să prezinte documente care să releve o altă situație de fapt decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie și de faptul că în susținerea cauzei contestatara nu a prezentat documente care să modifice aspectele constatate de inspecția fiscală, deși potrivit art. 269 din Codul de procedura fiscală avea această posibilitate, în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente contestația pentru **impozitul pe venit în sumă de ...lei, CASS în sumă de ...lei** pentru anul 2018, respectiv cu privire la **modificarea bazei impozabile** prin Decizia de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. ....

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015, art. 67, art.153 alin.(1), art. 155 alin. (1) lit.b), art.170, art. 268, art. 269, art. 270, art. 291 alin. (1) lit. b), art. 310 și art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 6, pct. 36 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 6, art. 7, art. 10, art. 12, art. 14, art. 15, art. 55, art. 58, art. 64, art. 72, art. 73, art. 82, art. 106, art. 269 și art. 276 alin. (1), (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente** contestația formulată de persoana fizică X împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector... a Finanțelor Publice, pentru suma de ... lei reprezentând **taxa pe valoarea adăugată**.

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... prin care s-a stabilit **impozit pe venit** în sumă de ...lei și **CASS** în sumă de ...lei;

- Decizia de impunere privind **modificarea bazei de impozitare** ca urmare a inspecției fiscale nr. ....

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.