

DECIZIE nr. 3741 / 27.06.2018

privind soluționarea contestației formulata de dl. BZ, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/20.11.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, cu adresa nr./15.11.2017 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/20.11.2017, asupra contestației formulate de

dl. BZ
CNP:
cu domiciliul în,
prin avocat,
cu domiciliul procesual ales în

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice – sub nr. HDG_REG/03.11.2017 și sub nr. HDG_AIF/07.11.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/20.11.2017.

Petentul BZ formulează contestație împotriva următoarelor acte administrativ fiscale:

- **Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice;

- **Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice;

- **Raportul de inspecție fiscală parțială nr...../14.09.2017;**

- **Procesul verbal nr./14.09.2018,**

emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală parțială nr./14.09.2017 emis de către A.J.F.P - Inspecție Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

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

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

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza

emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petentul a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 și a Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017, emise de către A.J.F.P. - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 și Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017, care reprezintă titlu de creanță.

Referitor la contestația formulată împotriva Procesului verbal nr./14.09.2018, emis de Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală, se reține că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în temeiul art.132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru a fi înaintat organelor de cercetare/urmările penală împreună cu sesizarea penală nr. .../26.09.2017 și întrucât acesta nu reprezintă un act administrativ fiscal, necreând raporturi juridice între organele fiscale și contribuabil și nestabilind obligații fiscale suplimentare, nu este susceptibil a fi contestat în temeiul art.268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, este competentă în soluționarea contestației formulate împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice;

- **Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.;

Suma contestată este în cuantum de lei și reprezintă:

- lei - taxă pe valoarea adăugată
- lei - impozit pe venit
- lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentului, avocat, la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere și RIF emise de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P., contestate, respectiv data de

06.10.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petentul BZ contestă Deciziile de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 și nr. HDG-AIF/14.09.2017, precum și Raportul de inspecție fiscală parțială nr./14.09.2017, emise de A.J.F.P.-Inspecție Fiscală, iar ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, petentul detaliază motivele contestației, arătând următoarele aspecte:

ASPECTE GENERALE

PRECIZĂRI PRELIMINARE

În opinia petentului, organul de inspecție fiscală a procedat în mod eronat la stabilirea de obligațiilor fiscale în sarcina sa, prin actele administrativ fiscale contestate au fost încălcate atât dispozițiile procedurale imperative care conduc la sancțiunea nulității absolute, cât și normele ce țin de fondul raportului juridic de drept fiscal, nu au fost respectate dispozițiile legale referitoare la procedura de întocmire a actelor inspecției fiscale.

Raporturile dintre contribuabili și administrația fiscală se bazează pe bună-credință, să se respecte principiul general al integrității, principiul obiectivității, principiul legalității.

În cuprinsul contestației, petentul citează prevederile art. 14 la alin. 2, art. 5, art. 6, art. 7, art. 12, art. 73, art. 113 alin. 2 lit. j) din Codul de procedură fiscală

În opinia petentului, stabilirea impozitelor și taxelor în sarcina sa nu se întemeiază pe situația fiscală reală a sa, ci are un vădit caracter speculativ, vădit nereal.

Nelegalitatea și netemeinicia stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare contestate

Organul fiscal a încadrat inițial în mod greșit toate contractele de achiziție/vânzare autovehicule în categoria actelor comerciale, efectuate cu scopul de realizare de profit, **considerând că veniturile obținute din vânzarea autovehiculelor sunt fără excepție venituri comerciale de natura veniturilor din activități independente**, așa cum această activitate a fost definită de art. 46 din vechiul Cod fiscal.

Potrivit alin 2 al art. 46 din vechiul Cod fiscal "(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.", rezultând că pentru a încadra veniturile realizate de un contribuabil în categoria veniturilor comerciale trebuie analizată dacă actele încheiate de acesta se încadrează sau nu în categoria faptelor de comerț sau, dimpotrivă, fac parte din categoria actelor civile încheiate de contribuabil.

Actul de comerț este caracterizat prin trei trăsături și anume: este realizat de un comerciant; este realizat în exercitarea unei profesii comerciale și prin realizarea lui comerciantul urmărește exploatarea comerțului său.

Noul Cod civil se aplică și comercianților care, de la 1 octombrie 2011, se numesc „profesioniști”. conform prevederilor art. 3 alin. 2 și 3 al Codului civil, coroborat cu prevederile art. 2 din Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, se poate concluziona că legislația în vigoare stabilește că profesioniștii îndeplinesc *acte de exploatare a întreprinderii dacă aceste acte sunt exercitate sistematic în scopul desfășurării unei activități organizate constând în producerea, administrarea, înstrăinarea de bunuri sau în prestarea de servicii, indiferent dacă au sau nu scop lucrativ.*

Rezultă deci că legislația în vigoare nu califică *ab initio* toate actele îndeplinite de profesioniști ca fiind acte de exploatare a întreprinderii, acest caracter având doar cele care îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 3 alin. 3 Cod civil.

Prevederile Codului fiscal, cu precădere la art. 7 punctul 3 prin care se definește activitatea independentă, precum și la art. 67 Cod fiscal privind definirea veniturilor din activități independente, duc la concluzia că și neprofesioniștii pot încheia acte juridice ce intră în sfera activităților de producție, comerț, presări de servicii etc. dacă aceste acte sunt încheiate cu scopul obținerii de venituri.

În opinia petentului, acesta nu are calitatea de profesionist, deși în calitatea de persoană fizică a desfășurat activități de comerț de natura activităților independente, realizând venituri supuse impozitării.

În ceea ce privește prețul încasat în baza contractelor de vânzare cumpărare autovehicule, apartenența acestor acte activităților independente și calificării prețului încasat ca fiind venituri din activități independente, petentul arată că fiecare act în parte (fiecare contract de vânzare cumpărare autovehicul) trebuie analizat distinct și stabilit dacă îndeplinește sau nu condițiile pentru a fi calificată ca și activitate independentă și dacă prețul încasat este sau nu venit impozabil.

Nu toate contractele de achiziție, respectiv vânzare de autovehicule au fost efectuate cu scopul realizării de venituri și ca urmare nu toate veniturile realizate sunt venituri din activități independente, arătând că, parte din autovehiculele achiziționate au fost cumpărate pentru a le folosi personal și ulterior au fost revândute, altele au fost retransmise fără scop comercial.

Potentul arată că, prin punctul de vedere la proiectul de Raport de inspecție fiscală a arătat că:

-autoturismul marca Reanult Master, serie caroserie: a fost folosit de către petent timp de 1 an jumătate și revândut ulterior, această vânzare nefiind una ce intră în sfera activităților independente

-autoturismul marca Audi A4, serie caroserie..... , a fost achiziționat pentru a fi folosită ca și mașina de familie, este folosită de aceștia ca și mașină de familie chiar dacă a fost înmatriculat pe numele socrului său.

În ceea ce privește autoturismului marca Reanult Master, serie caroserie:, petentul arată că organul fiscal a ținut cont de susținerea sa, recalificând natura actului de vânzare, neincluzând prețul încasat pentru acesta în veniturile din activități independente și diminuând în mod corespunzător baza impozabilă.

În ceea ce privește autoturismul marca Audi A4, serie caroserie....., organul fiscal și-a menținut poziția exprimată în proiectul de Raport de inspecție fiscală.

ARGUMENTE ÎN COMBATEREA SUSȚINERILOR ORGANULUI FISCAL

Consideră nelegale susținerile organului de inspecție fiscală, acestea fiind întemeiate pe constatări incomplete, incorecte și nereale ale situației de fapt și contestă baza impozabilă stabilită suplimentar în sarcina sa.

Potentul recunoaște că a efectuat acte de comerț cu autoturisme, doar că nu toate actele de cumpărare-vânzare autoturisme erau acte de natura activităților independente efectuate cu scopul obținerii de venituri. Fiind un neprofesionist, operează prezumția că actele încheiate sunt acte civile ce nu intră în sfera activităților independente.

Organul de control nu a probat că actele încheiate de petent sunt acte din sfera activităților independente, ci, în mod global, toate actele încheiate de acesta având ca obiect cumpărarea-vânzarea de autoturisme au fost calificate în mod arbitrar și fără nicio dovadă ca fiind efectuate cu scopul obținerii de venituri.

Autoturismul marca Audi A4, serie caroserie..... , a fost achiziționat pentru a fi folosită ca și mașina de familie, fiind folosită de familia sa ca și mașină de familie, chiar dacă a fost înmatriculat pe numele socrului său,, Nu există autoturism înmatriculat pe numele său sau al soției, folosind exclusiv autoturismul marca Audi A4, serie caroserie....., pentru a transporta pe fiul său mai mare de la la unde este înscris la școală. Pentru acest autoturism nu a încasat de la, socrul său, prețul trecut în contractul de vânzare-cumpărare pentru un vehicul folosit, modelul de contract tip fiind folosit doar pentru a înmatricularea autoturismului.

Caracter necomercial al actului rezultă din împrejurările în care acesta a fost încheiat, pentru a dovedi acest lucru fiind admisibil orice mijloc de probă pentru stabilirea cu exactitate care anume a fost intenția părților la data încheierii actului. Este vorba despre „act” ca operațiune juridică (negotium) și nu ca instrument de probațiune, de înscris, sens în care, solicită audierea ca martor și a socrului său care poate relata în ce condiții a avut loc înmatricularea autoturismul marca Audi A4, serie caroserie.....

Prin ignorarea faptului naturii juridice reale a actului în baza căreia s-a realizat înmatricularea autoturismului marca Audi A4, serie caroserie..... se încalcă principiul determinării stării reale fiscale a contribuabilului, obligație impusă prin art. 6 al Codului de procedură fiscală⁷, iar organul fiscal a încălcat normele de procedură fiscală.

Pe de altă parte, potrivit principiului buneii - credințe reglementat de art. 12 din Codul de procedură fiscală, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii. În sistemul de drept actual existența buneii-credințe se prezumă, în temeiul art. 1899 alin. (2) din Codul civil, text în principiu generalizabil și în materie fiscală. Buna-credință trebuie respectată atât de contribuabil, cât și de către organele fiscale. Astfel:

- buna-credință a contribuabilului se manifestă în mod pregnant pe parcursul interpretării și aplicării normelor fiscale;

- buna-credință a organului fiscal presupune atât respectarea riguroasă a drepturilor contribuabililor în fiecare procedură aflată în derulare, cât și exercitarea dreptului său de apreciere în limitele rezonabilității și echității, eliminându-se arbitrariul sau discriminările de orice natură.

Organul fiscal a ignorat adevărata natură juridică a actului în baza căreia s-a realizat înmatricularea autoturismului marca Audi A4, serie caroserie....., stabilind în sarcina sa obligații fiscale nereale.

ÎN CEEA CE PRIVEȘTE TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ

Având în vedere că actul în baza căruia s-a realizat înmatricularea autoturismului marca Audi A4, serie caroserie..... nu intră în sfera veniturilor din activități independente, prețul prevăzut în Contractul de vânzare cumpărare pentru un vehicul folosit din data de 03.04.2012 nu intră în calcul la stabilirea veniturilor impozabile, rezultând că plafonul de TVA nu s-a depășit. Astfel veniturile impozabile realizate în anul 2012, fără a lua în calcul prețul prevăzut în Contractul de vânzare cumpărare pentru un vehicul folosit din data de 03.04.2012, este de, adică cu lei sub plafonul TVA. În consecință, având în vedere că plafonul TVA nu a fost depășit în anul 2012 sau în anii următori, petentul arată că nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, nu avea obligația de a colecta și de a plăti TVA în perioada supusă controlului.

Consideră nelegale susținerile organului de inspecție fiscală, acestea fiind întemeiate pe constatări incomplete, incorecte și nereale ale situației de fapt și contestă veniturile stabilite pentru anul 2012 în valoare de lei.

În opinia petentului, nefiind înregistrat în scopuri de TVA, necolectând TVA, obligația sa de plată TVA pentru întreaga perioadă controlată este de 0 lei.

ÎN CEEA CE PRIVEȘTE IMPOZITUL PE VENIT, petentul prezintă modalitatea de determinare a impozitului pe venit în perioada 2011-2016, arătând că „în anul 2011 a realizat venituri impozabile de lei, respectiv venituri brute în valoare de lei din care s-a scăzut suma de lei reprezentând valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate și s-a stabilit un impozit pe venit de lei – față de care Nu are obiecțiuni”.

Pe cale de consecință, în opinia petentului în mod greșit organul fiscal a stabilit că petentul a depășit plafonul de TVA și a calculat greșit TVA de colectat, respectiv de plată.

În susținerea contestației petentul a depus următoarele documente în fotocopie:

- documentul „Kaufvertrag nach § 25a” redactat în limba germană;
- contract de vânzare cumpărare și factura – traducere din limba germană, privind achiziția autovehiculului Audi A4, seria..... de către cumpărătorul BZ;
- contractul de vânzare cumpărare a autovehiculului Audi A4, seria....., privind vânzarea autovehiculului de către cumpărătorul
- cartea de identitate și certificatul de imatriculare a autovehiculului Audi A4;
- certificatul de căsătorie al d-lui BZ cu fiica d-lui

II. A. Prin Decizia de impunere nr./14.09.2017 emisă de A.J.F.P – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../14.09.2017, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale, în ceea ce privește TVA, este 01.02.2013 – 31.12.2016.

În perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, persoana fizică BZ a realizat venituri în sumă totală de lei din vânzarea unui număr de 55 de autovehicule, după cum urmează:

- an 2011 - lei
- an 2012 - lei
- an 2013 - lei
- an 2014 - lei
- an 2015 - lei
- an 2016 - lei

Organele de inspecție fiscală au reținut că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, acesta obținând venituri din comercializarea autoturismelor, desfășurând în acest sens activități economice.

Organele de inspecție fiscală au precizat că veniturile realizate de contribuabil în anul 2012 au fost în valoare de lei, **depășind în luna decembrie 2012**, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei, prin realizarea unor venituri în valoare de lei, modul de calcul al datei depășirii plafonului de scutire de TVA fiind redat de organele de inspecție fiscală, în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală parțială.

În conformitate cu prevederile legale prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care dl. BZ, trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era **01.02.2013**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică BZ a realizat activitatea neautorizată de tranzacții auto, respectiv achiziționare și comercializare de autoturisme, fără să declare veniturile realizate la organul fiscal competent.

Astfel, organele de inspecție au stabilit o TVA colectată aplicând

procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv cota redusă de 19,3548 % ($100 \times 24 / 124$), asupra veniturilor în suma de lei, realizate de petent din operațiunile taxabile în perioada 01.02.2013 - 31.12.2015, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, și respectiv cota redusă de 16,6667 % ($100 \times 20 / 120$), asupra veniturilor în suma de lei, realizate de petent din operațiunile taxabile în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, conform prevederilor art. 291 alin.1 lit.a și lit.b din Legea nr.207/2015 privind Codul Fiscal cota standard de 20% aplicată asupra bazei de impozitare pentru operațiunile efectuate în perioada 01.01.2016 – 31.12.2016.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată, pentru perioada 01.02.2013-31.12.2016, astfel:

1.2. TVA COLECTATĂ aferentă perioadei 01.02.2013 - 31.12.2016:

DI BZ a realizat venituri din activități independente cu caracter comercial reprezentând încasări din vânzare de autovehicule, venituri care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) și art. 127, alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și potrivit pct. 3, alin (1) din Normele metodologice privind aplicarea art. 127, alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 62, alin. (2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe valoarea adăugată de plată, în cazul persoanelor care nu au solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, este taxa care ar fi trebuit să o colecteze dacă persoana ar fi fost înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal, pentru operațiuni taxabile realizate pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Aferent contractelor de vânzare-cumpărare din perioada 01.02.2013-31.12.2016, valoarea veniturilor realizate a fost în suma de lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată în sumă totală de lei.

1.3. TVA DEDUCTIBILĂ aferentă perioadei 01.02.2013 - 31.12.2016:

În ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei 01.02.2013 -31.12.2016, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de lei, aferenta autovehiculului achiziționat pe bază de factură fiscală (seria, nr. /08.03.2013), de la persoane juridice, document care îndeplinește calitatea de document justificativ, conform prevederilor legale.

1.4. TVA DE PLATĂ aferentă perioadei 01.02.2013-31.12.2016:

Pentru perioada 01.02.2013 - 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului, TVA de plată în suma de lei, ca diferență între TVA colectată în sumă de lei și TVA deductibilă în sumă de lei.

Consecința fiscală constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.02.2013 - 31.12.2016, în sumă de lei.

B. Prin Decizia de impunere nr./14.09.2017 emisă de A.J.F.P – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr./14.09.2017, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Persoana fizică BZ a realizat activități neautorizate constând în tranzacții auto, respectiv achiziționare și comercializare de autoturisme, fără să declare veniturile realizate la organul fiscal competent. Aceste venituri reprezintă venituri din activități independente, respectiv venituri comerciale constând în achiziția și vânzarea de autoturisme în mod repetat.

Referitor la impozitul pe venit

Pentru anul 2011

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul dl. BZ a achiziționat un număr de 5 autoturisme, și a vândut 4 autovehicule, realizând astfel venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5t), pentru care avea obligația să depună la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod "200".

Pentru anul 2011 petentul nu a depus declarația de venit la organul fiscal teritorial de care aparține, respectiv SFM

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de BZ au fost în sumă de lei, iar cheltuielile în sumă de lei, se referă la valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil în sumă de lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2012

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul dl. BZ a achiziționat un număr de 16 autoturisme, și a vândut 17 autovehicule, dl BZ realizând astfel venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5t), pentru care avea obligația să depună la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod "200".

Pentru anul 2012 contribuabilul nu a depus declarația de venit la organul fiscal teritorial de care aparține, respectiv SFM

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de dl. BZ au fost în sumă de lei, iar cheltuielile în sumă de lei, se referă la

valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil în sumă de lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2013

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul dl. BZ a achiziționat un număr de 12 autoturisme, și a vândut 12 autovehicule, realizând astfel venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5t), pentru care avea obligația să depună la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod "200".

Pentru anul 2013 contribuabilul nu a depus declarația de venit la organul fiscal teritorial de care aparține, respectiv SFM

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de BZ au fost în sumă de lei. Veniturile stabilite în urma controlului în valoare de lei, s-au diminuat cu suma de lei, reprezentând TVA colectată, rezultând un venit brut aferent anului 2013 în suma de lei.

De asemenea, au fost constatate cheltuieli în valoare de lei, care reprezintă valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate. Cheltuielile stabilite în urma controlului în valoare de lei, s-au diminuat cu suma de lei, reprezentând TVA deductibilă, rezultând cheltuieli deductibile aferente anului 2013 în suma de lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil în sumă de lei și un **impozit pe venit aferent în sumă de lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a), art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2014

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. BZ a achiziționat un număr de 10 autoturisme, și a vândut 9 autovehicule, realizând astfel venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5t). În urma desfășurării acestei activități, pentru care avea obligația să depună la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod "200".

Pentru anul 2014 contribuabilul nu a depus declarația de venit la organul fiscal teritorial de care aparține, respectiv SFM,

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de dl. BZ au fost în sumă de lei. Veniturile stabilite în urma controlului în valoare de lei, s-au diminuat cu suma de lei, reprezentând TVA colectată, rezultând un venit brut aferent anului 2014 în suma de..... lei.

De asemenea, au fost constatate cheltuieli în valoare de lei, care reprezintă valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

Pentru anul 2015

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție autovehicule, precum și documentele de vânzare/înstrăinare a acestora, s-a constatat că în anul 2015, contribuabilul a achiziționat un număr de 11 autoturisme, și a vândut 11 autovehicule.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că dl BZ a realizat venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5t). În urma desfășurării acestei activități, contribuabilul avea obligația să depună la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod "200".

Pentru anul 2015 contribuabilul nu a depus declarația de venit la organul fiscal teritorial de care aparține, respectiv SFM

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de dl. BZ au fost în sumă de lei.

Veniturile stabilite în urma controlului în valoare de lei, s-au diminuat cu suma de lei, reprezentând TVA colectată, rezultând un venit brut aferent anului 2015 în suma de lei.

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli în valoare de lei, care reprezintă valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

Pentru anul 2016

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție autovehicule, precum și documentele de vânzare/înstrăinare a acestora, s-a constatat că în anul 2016, contribuabilul a achiziționat un număr de 3 autoturisme, și a vândut 4 autovehicule.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a constatat că dl BZ a realizat venituri din activitatea de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5t). În urma desfășurării acestei activități, contribuabilul avea obligația să depună la organul fiscal teritorial declarația de venit, cod "200".

Pentru anul 2016 contribuabilul nu a depus declarația de venit la organul fiscal teritorial de care aparține, respectiv SFM

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate de dl. BZ au fost în sumă de lei. Veniturile stabilite în urma controlului în valoare de lei, s-au diminuat cu suma de lei, reprezentând TVA colectată, rezultând un venit brut aferent anului 2016 în suma de lei.

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli în valoare de lei, care reprezintă valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Astfel, în anul fiscal 2016, în urma inspecției fiscale a rezultat un venit net în suma de lei, care s-a diminuat cu valoarea pierderii reportate din anii precedenți (..... lei + lei) în suma de lei, rezultând o **pierdere fiscală în valoare de lei**.

Referitor la contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate din activități independente

Pentru perioada verificată 01.01.2011 - 31.12.2016, în conformitate cu Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, coroborată cu Ordinul nr.617/2007 emis de CNAS, precum și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, domnul BZ, datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetului Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru veniturile nete realizate din desfășurarea unei activități economice nedeclarate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoana fizică BZ, în sumă totală de..... lei** pentru veniturile suplimentare realizate în cadrul activității desfășurate în perioada 01.01.2011- 31.12.2016, în condițiile legii.

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

Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, se rețin următoarele:

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul AJFP a formulat în cauză Sesizarea penală nr..... din 26.09.2017, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de lei, ca decurgând din faptele d-lui BZ de a ascunde baza impozabilă, atât din punct de vedere al TVA, cât și din punct de vedere al impozitului pe venit și CASS.

Examinând conținutul sesizării penale nr./2017, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.1 lit. a din Codul de procedura fiscală, ca lege specială, se constată că în cauză mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare au fost administrate în condițiile legii de către inspecție fiscală, neexistând suspiciuni sau incertitudini asupra efectuării operațiunilor de comerț cu autovehiculele realizate de Dl. BZ motiv pentru care DGRFP Timișoara va proceda la soluționarea pe fond a contestației, în condițiile legii.

A. Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică BZ datorează suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă veniturilor din vânzările de autoturisme, în condițiile în care nu a declarat veniturile realizate la organul fiscal competent, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, dl. BZ a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, contribuabilul a realizat în anul 2012 venituri în valoare de lei, aferent vânzării unui număr de 17 autoturisme, depășind **în luna decembrie 2012** plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei.

Deoarece data de la care dl. BZ trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA era **01.02.2013**, organele fiscale, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, potrivit art. 310 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: 01.02.2013-31.12.2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și 20% (pentru perioada:01.01.2016-31.12.2016), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de lei.

În ceea ce privește TVA deductibilă, aferentă perioadei 01.02.2013 – 31.12.2016, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de lei, aferenta autovehiculul achiziționat pe bază de factură fiscală (seria, nr. /08.03.2013), de la persoane juridice, document care îndeplinește calitatea de document justificativ, conform prevederilor legale.

Prin urmare, aferent veniturilor obținute de către persoana fizică BZ din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada 01.02.2013 – 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de lei și TVA deductibilă în sumă de lei, modul de calcul fiind prezentat în Anexele nr. 4 și 5 la Raportul de inspecție fiscală.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125[^]1 alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: (...)

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

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

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art.125[^]1 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, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).”

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin.(2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii

sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art.153.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2017, persoana fizică BZ, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, în luna decembrie 2012 realizând o cifră de afaceri de lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 65.000 euro, echivalentul a 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 în care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.02.2013.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina persoanei fizice BZ, colectarea TVA aferentă operațiunilor de vânzare autovehicule, stabilind TVA colectată în sumă totală de lei prin aplicarea procedurii sutei mărite, conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2014, pentru vânzările efectuate către persoane fizice, întrucât acesta a realizat o activitate economică cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire de TVA și avea

obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, devenind astfel persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

Referitor la susținerile petentului din cuprinsul contestației că nu toate contractele de achiziție, respectiv de vânzare de autovehicule au fost efectuate cu scopul realizării de venituri și ca urmare nu toate veniturile realizate sunt din activități independente, în sensul că, parte din autovehiculele achiziționate au fost cumpărate pentru a le folosi personal și ulterior au fost revândute, "altele au fost retransmise fără scop comercial", se rețin următoarele:

Potentul arată în cuprinsul contestației că, potrivit punctului sau de vedere la proiectul de Raport de inspecție fiscală, referitor la :

- autoturismul marca Renault Master, serie caroserie: folosit de către petent timp de 1 an jumătate și revândut ulterior, această vânzare nefiind una ce intră în sfera activităților independente, organul fiscal a ținut cont de susținerea sa, recalificând natura actului de vânzare, neincluzând prețul încasat pentru acesta în veniturile din activități independente și diminuând în mod corespunzător baza impozabilă;

- dar în ceea ce privește autoturismul marca Audi A4, serie caroserie....., achiziționat pentru a fi folosită ca și mașina de familie, fiind folosită de aceștia ca și mașină de familie chiar dacă a fost înmatriculat pe numele socrului său, organul fiscal și-a menținut poziția exprimată în proiectul de Raport de inspecție fiscală. Potentul arată că, nu există autoturism înmatriculat pe numele său sau al soției, folosind exclusiv acest autoturism pentru a transporta pe fiul său mai mare de la la unde este înscris la școală, arătând totodată că nu a încasat de la, socrul său, prețul trecut în actul numit contract de vânzare - cumpărare pentru un vehicul folosit, modelul de contract tip fiind folosit doar pentru a înmatricularea autoturismului.

În susținerea contestației petentul a prezentat următoarele documente în fotocopie:

- documentul „Kaufvertrag nach § 25a” redactat în limba germană;
- contract de vânzare cumpărare și factura – traducere din limba germană, privind achiziția autovehiculului Audi A4, seria..... de către cumpărătorul BZ;

- contractul de vânzare cumpărare a autovehiculului Audi A4, seria....., privind vânzarea autovehiculului de către cumpărătorul

- cartea de identitate și certificatul de imatriculare a autovehiculului Audi A4;

- certificatul de căsătorie al d-lui BZ cu fiica d-lui

Din analizarea acestor documente, se reține faptul că, autoturismul marca Audi A4, seria..... a fost achiziționat de petentul BZ în data de 19.01.2012, la prețul de euro, conform contractului de vânzare-cumpărare prezentat chiar de contestator ca document de proba la contestație, și vândut ulterior, adică în 03.04.2012, la prețul de euro, conform contractului de vânzare-cumpărare prezentat tot de contestator ca

document de proba la contestație, ceea ce înseamnă că, dl BZ a obținut din această tranzacție, cu socrul său, un câștig de 250 euro.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că aceste documente au fost prezentate și în timpul inspecției fiscale, documente pe care organele de inspecție fiscală le-au analizat înainte de a încheia Raportul de inspecție fiscală, iar afirmația petentului că nu a încasat de la, socrul său, prețul trecut în actul numit contract de vânzare - cumpărare pentru un vehicul folosit, modelul de contract tip fiind folosit doar pentru a înmatricularea autoturismului, astfel că starea de fapt constată nu este de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală

Astfel, având în vedere aspectele prezentate mai sus, afirmația petentului cu privire la faptul că, acesta nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, atât timp cât veniturile impozabile realizate în anul 2012, fara a lua în calcul valoarea de vânzare a autoturismului Audi A4, sunt sub plafonul de scutire a TVA, nu este întemeiată.

Referitor la solicitarea petentului de audiere ca martor a socrului său care poate relata în ce condiții a avut loc înmatricularea autoturismul marca Audi A4, serie caroserie....., invederăm acestuia că în etapa de soluționare a contestației administrarea probei cu martori se situează în afara cadrului legal care reglementează în materie, respectiv art.55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul procedură fiscală:

„ART. 55 Mijloace de probă

(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.”

În drept, dispozițiile exprese ale art. 32 din Legea nr. 207/2015 privind Codul procedură fiscală, care prevede:

“(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

CODUL DE PROCEDURĂ CIVILĂ din 1 iulie 2010 (*republicat*)

([Legea nr. 134/2010 republicată**](#))

“ART. 315

Persoanele care nu pot fi ascultate ca martori

(1) Nu pot fi martori:

- 1. rudele și afinii până la gradul al treilea inclusiv;**
- 2. soțul, fostul soț, logodnicul ori concubinul;**
- 3. cei aflați în dușmănie sau în legături de interese cu vreuna dintre părți;**
- 4. persoanele puse sub interdicție judecătorească;**
- 5. cei condamnați pentru mărturie mincinoasă.”**

Pe cale de consecință, în virtutea principiului general de drept *tempus regit actum* și ținând seama de dispozițiile legale precitate rezultă că organul competent în soluționarea contestației nu are posibilitatea legală de a administra ca mijloc de probă audierea ca martor declarațiile unor persoane susceptibile a se afla în legături de interese cu petenții.

Invederăm petentului că invocarea de către reprezentantul său legal a dispozițiilor conținute de Codul civil care se aplică și comercianților care, de la 1 octombrie 2011, se numesc „profesioniști”, se constată că potrivit legislației fiscale, este supusă TVA orice persoană impozabilă, adică orice persoană care desfășoară o activitate economică, fiind inclusă exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, în mod corect inspecția fiscală în interpretarea mențiunilor de „persoană impozabilă”, „activitate economică”, „venituri cu caracter de continuitate”, a ținut seama de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în aplicarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care prevede, la art.9, că este considerată «Persoană impozabilă» orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatele activității respective, fiind ”în special considerată drept «activitate economică» exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”, iar la art. 12, faptul că „*Statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf*”.

Astfel că, rezultă că nu ar putea intra în sfera taxei doar operațiunile juridice desfășurate de un comerciant, cu trimitere la Hotărârea din 4 decembrie 1990, W. M. van Tiem, C-186/89, punctul 18, prin care s-a reținut că “acest concept de „exploatare” se referă, conform cerințelor principiului neutralității sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, la toate operațiunile indiferent de forma lor juridică, care vizează obținerea de venituri cu caracter permanent din bunul respectiv”, fără a distinge după cum calitatea de comerciant a acelei persoane fizice ar fi fost sau nu stabilită în speță.

În cauză, aşadar, nu e vorba de operațiuni izolate, petentul a realizat mai multe tranzacții cu autoturisme, de amploare în perioada 2011-2016, în mod repetat, care nu se efectuează în mod normal în cadrul gestiunii unui patrimoniu personal; modalitatea de realizare a tranzacțiilor, achiziționare și ulterior înstrăinare, la aceeași dată sau la un interval de timp redus, similară celor utilizate de comercianți, conduce la concluzia că autoturismele au fost achiziționate în scopul revânzării, astfel că operațiunile nu pot fi calificate ca o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titular; petentul a desfășurat, în fapt, o activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

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

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

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul BZ împotriva Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr...../14.09.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF/14.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică BZ datorează impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de..... lei aferentă veniturilor din vânzările de autoturisme, în condițiile în care, a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedecarate, iar argumentele factice prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la motivarea contestației în ceea ce privește impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:(...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de

probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, 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.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecării.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecării.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că în speță *contestația este nemotivată*, sub aspect legal.

Argumentul reprezentantului legal al petentului privind modul de calcul al impozitului pe venit nu are suport real, atâta vreme cât anexa nr. 6 la RIF – parte integrantă a acestuia – a fost prezentat în detaliu calculul impozitului pe venit și CASS aferent perioadei 2011-2016.

Referitor la alegațiile reprezentantului petentului din contestația formulată se constată următoarele:

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, persoana fizică BZ a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme în vederea revânzării, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Prin Decizia de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- *la nivelul anului 2011*, organele de inspecție fiscală au stabilit un **venit net impozabil în sumă de lei** și un **impozit pe venit aferent în sumă de lei**, din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de lei, iar cheltuielile în sumă de lei.

- *la nivelul anului 2012*, organele de inspecție fiscală au stabilit un **venit net impozabil în sumă de lei** și un **impozit pe venit aferent în sumă de lei**, din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de lei, iar cheltuielile în sumă de lei.

- *la nivelul anului 2013*, organele de inspecție fiscală au stabilit un **venit net impozabil în sumă de lei** și un **impozit pe venit aferent în sumă de lei**, din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au

fost în sumă de lei, iar cheltuielile în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de lei, iar valoarea cheltuielilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de lei.

- *la nivelul anului 2014*, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de -..... lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de..... lei, iar cheltuielile în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de lei.

- *la nivelul anului 2015*, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de -..... lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de lei, iar cheltuielile în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de lei.

- *la nivelul anului 2016*, organele de inspecție fiscală au stabilit o **pierdere fiscală în cuantum de -..... lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate au fost în sumă de lei, iar cheltuielile în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că valoarea veniturilor realizate a fost diminuată cu contravaloarea taxei pe valoarea adăugată colectată de lei.

Astfel, în anul fiscal 2016, în urma inspecției fiscale a rezultat un venit net în suma de lei, care s-a diminuat cu valoarea pierderii reportate din anii precedenți (..... lei + lei) în suma de lei, rezultând o pierdere fiscală în valoare de lei.

Aferent veniturilor din activități independente, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de sănătate** datorată de persoana fizică BZ, **în sumă totală de..... lei**, după cum urmează:

Pentru anul fiscal 2011:

- Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: lei
- CASS stabilită suplimentar: ... lei.

Pentru anul fiscal 2012:

- Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: lei

- CASS stabilita suplimentar: ... lei.

Pentru anul fiscal 2013:

- Venit net suplimentar stabilit in urma inspectiei fiscale: ... lei

- CASS stabilita suplimentar: ... lei.

Pentru anul fiscal 2014:

- Venit net suplimentar stabilit in urma inspectiei fiscale: -..... lei

- NU datorează CASS.

Pentru anul fiscal 2015:

- Venit net suplimentar stabilit in urma inspectiei fiscale: - lei

- NU datorează CASS.

Pentru anul fiscal 2016:

- Venit net suplimentar stabilit in urma inspectiei fiscale: ... lei

- CASS stabilita suplimentar: ... lei.

În drept, în materia impozitului pe venit din activități independente sunt aplicabile prevederile art.7 alin.(1) pct.1 și pct.4, art.39 lit.a), art.40 alin. (1) lit.a), art.41 lit.a), art.46 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.7 *“(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:*

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit; (...)

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă; (...)”

Art.39 *“Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:*

a) persoanele fizice rezidente; (...)”

Art.40 *“(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:*

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

Art.41 *“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46; (...)”

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.”

Potrivit prevederilor legale invocate, se reține că se supun impozitului pe veniturile din activități independente, persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual.

Totodată, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsește 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 întreprinzători, în condițiile legii.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada 2012 - 2015:

“Art. 83 - (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. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere”.

Din prevederile legale invocate, se reține că persoana fizică avea obligația declarării veniturilor obținute din desfășurarea activității de comerț cu autovehicule.

De asemenea, art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.80 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

Art.48 *“(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.*

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; (...)”

Art.80 *“(1) Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art.41 lit.a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.*

(2) Veniturile din categoriile prevăzute la art.41 lit.a), c) și f), ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, conform anexelor la raportul de inspecție fiscală, rezultă că persoana fizică BZ a realizat venituri comerciale pentru care datorează impozit pe venit în cotă de 16%, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: *“(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;(...)”

Prin urmare, organul de soluționare reține că persoana fizică BZ a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme, obținând venituri comerciale din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, un **impozit pe venit suplimentar aferent în sumă de lei** aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul BZ.

În materia contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate sunt aplicabile prevederile Capitolului V Secțiunea 1 “Constituirea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate” art.257 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății:

“(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art.213 alin.(1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra: (...)

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar; (...)”

coroborate cu prevederile Capitolului III “Contribuția asiguraților” Secțiunea a 2-a “Asigurații care realizează venituri impozabile din activități independente” din Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.617/2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate:

Art.7 *“(1) Persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a vira trimestrial contribuția aplicată asupra:*

a) venitului net determinat ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfășoară activități independente ale căror venituri sunt determinate pe baza contabilității în partidă simplă; (...)

(3) Pentru veniturile realizate din activități independente, contribuția se plătește de persoana care le realizează.”

Art.8 *“(1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.*

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri

anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin.(4).

(3) Prevederile alin.(2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția. (...)"

precum și prevederile Titlului XI² "Contribuții sociale obligatorii" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor:

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

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

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

Art.296²⁵ "(...) (3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art.80."

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor realizate de o persoana fizică autorizată, acestea au obligația de a reține și de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, **contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de..... lei**, aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul BZ.

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

"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.", coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui ANAF

nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul BZ împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF/14.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr...../14.09.2017 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește impozitul pe venit în cuantum de lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de..... lei.

Având în vedere cele arătate și în temeiul prevederilor din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de către domnul BZ, împotriva Deciziei de impunere nr.HDG-AIF/14.09.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice precum și a Deciziei de impunere nr. HDG-AIF/14.09.2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, acte administrative fiscale emise de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală, cu privire la suma totală de lei, reprezentând:

- lei - taxă pe valoarea adăugată
- lei - impozit pe venit
- lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

- prezenta decizie se comunica la

- CABINET DE AVOCAT

- A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, cu respectarea pct.

7.6 din OPANAF nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,