

DECIZIA nr. 648 / 04.12.2017

privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica **X**
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/29.08.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Sector 6 a Finantelor Publice cu adresa nr.MBS6_AIF x/28.08.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/29.08.2017, completata cu adresa nr. MBS6_AIF x/22.11.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/23.11.2017, cu privire la contestatia formulata de catre persoana fizica **X**, cu domiciliul in Bucuresti, str. R M, sector 6, prin CA „LOR”.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. x/03.08.2017, il constituie:

- decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF x/23.06.2017, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice **X** obligatii suplimentare de plata in suma totala de y lei, reprezentand impozit pe venit in suma de y lei si CASS in suma de y lei;

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF-x/23.06.2017, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice **X** obligatii suplimentare de plata cu titlu de taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Deciziile de impunere contestate au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 de organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP si comunicate prin semnatura de primire in data de 26.06.2017.

Constatand ca, in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.268, art. 269, art. 270, art. 272 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobata prin Legea nr. 207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de persoana fizica **X**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulate impotriva deciziilor de impunere nr.MBS6_AIF-x/23.06.2017 si nr. MBS6_AIF x/23.06.2017 domnul **X** solicita admiterea contestatiei, desfiintarea in totalitate a acestora si emiterea unei noi decizii care sa tina cont de argumentele si de probele noi depuse la contestatie.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. Organele de inspectie fiscala au constatat in mod eronat faptul ca a desfasurat activitate economica in mod independent din tranzactii cu autovehicule in perioada 2011-2016 si ca avea obligatia sa se inregistreze fiscal in temeiul art.72 din Codul de procedura fiscala, deoarece:

- nu s-a tinut cont de dispozitiile pct.3 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.2 din Codul fiscal potrivit carora veniturile din vanzarea bunurilor folosite in scop personal nu este considerata activitate economica;

- nu se raporteaza la definitia data activitatii economice de art.127 alin.2 (art.269 alin.2) din Codul fiscal: achizițiile nu au scop economic prin simpla dobândire și vânzare a unei mașini, fiind realizate în scop personal; doar prin mobilizarea unor mijloace similare celor utilizate de un producător, comerciant sau prestator de servicii activitatea realizată devine economică; nu a urmărit obținerea unor beneficii de natură patrimonială din tranzacționarea bunurilor;

- nu s-a ținut cont de jurisprudența CJUE (cazurile C-180/2010, C-155/94) din care rezultă că simpla exercitare a dreptului de proprietate nu poate fi considerată activitate economică;

- nedeșășurând activitate economică nu se justifică calificarea drept persoană impozabilă neavând obligațiile corelative menționate de organele fiscale: emiterea facturilor fiscale și chitanțelor, toate tranzacțiile fiind realizate prin încheierea unor contracte de vânzare-cumpărare înregistrate la DITL sector 6; desemnarea unei persoane cu atribuții în alocarea și gestionarea numerelor facturilor; întocmirea altor documente contabile privind tranzacționarea autovehiculelor; aplicarea TVA.

2. Organele de inspecție fiscală au stabilit eronat baza impozabilă și implicit impozitul pe venit și CASS pe perioada 2011-2016:

- pentru autovehiculele achiziționate pentru care în contractele de achiziție nu este precizat prețul de achiziție (2 dintre cele 7 achiziționate în 2011; 2 dintre cele 5 achiziționate în 2012; 1 dintre cele 2 achiziționate în anul 2013; 1 dintre cele 33 achiziționate în anul 2014) nu poate fi ignorat că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli;

- pentru un autovehicul din 2011, un autovehicul din 2013, un autovehicul din 2014 a obținut de la foștii proprietari declarații autentificate cu prețul de achiziție solicitând recalcularea cheltuielilor deductibile, baza impozabilă, impozitul pe venit și CASS; pentru celelalte în măsura în care va primi declarațiile le va depune, iar în caz contrar solicită stabilirea prețului de achiziție la prețul pieței;

- pentru anul 2015: cheltuielile deductibile sunt constituite din valoarea de achiziție a celor 44 de autovehicule plus cheltuiala cu achiziția celor 5 autovehicule în stoc la 31.12.2014; rezultă pierdere de t lei (-), drept pentru care nu datorează impozit 16% și nici CASS 5,5%; de asemenea, datele din anexa 3 la raportul de inspecție fiscală nu corespund cu cele din anexa 7 la procesul verbal (anexa 4 la raportul de inspecție fiscală);

- pentru anul 2016: cheltuielile deductibile sunt constituite din valoarea de achiziție a celor 12 de autovehicule plus cheltuiala cu achiziția celor 7 autovehicule în stoc la 31.12.2015 rezultând un venit net impozabil de t lei; deși pentru poziția 3 din anexa la raportul de inspecție fiscală există contractul de unde rezultă suma cu care a fost achiziționată mașina, cheltuiala nu a fost considerată deductibilă.

În consecință, contestatarul solicită recalcularea cheltuielilor deductibile, bazei impozabile, impozitului pe venit și CASS pe anii 2011-2016.

3. Organele de inspecție fiscală au stabilit nelegal TVA suplimentară pentru perioada 2014-2016 arătând că:

- normele legale nu au fost clare, inteligibile și previzibile; nu a primit nicio îndrumare de la autoritățile publice în vederea corectării comportamentului fiscal; organele statului au procedat la verificarea sa după mai bine de 5 ani în care a desfășurat tranzacțiile, timp în care a avut convingerea că își îndeplinește obligațiile legale prin înregistrarea la organele fiscale locale;

- o parte dintre autovehicule au fost achizitionate din Comunitatea Europeana, nefiind indeplinite cumulativ cele doua conditii prevazute la art.126 din Codul fiscal, fiind efectuate de la persoane fizice, asa incat operatiunile sunt neimpozabile;

- pentru bunurile second-hand achizitionate din interiorul Comunitatii se aplica regimul special al marjei, prevazut la art.152² alin.1 lit.g din Codul fiscal, care se aplica de drept in situatia sa, in acord cu art.311-316 din Directiva 2006/112 a CE, transpuse in Codul fiscal, contrar regimului normal de taxare aplicat de organele fiscale, in lipsa unei manifestari exprese de vointa.

4. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare este nelegala stabilind eronat baza de calcul si TVA colectata pentru luna martie 2016: pentru autovehiculele Opel Corsa si Opel Astra a facut dovada ca au fost achizitionate si vandute de un alt X, solicitand refacerea calculului TVA colectata pe 2016 si TVA colectata total pe 2014-2016.

In concluzie, contestatarul reitereaza faptul ca activitatea sa nu a urmarit un scop economic, realizarea unui castig si faptul ca a depus la DITL sector 6 documente din care rezulta toate achizitiile si vanzarile de autoturisme si achitarea obligatiilor de plata, invocand neaplicarea de catre organul fiscal a art.82, art.106 si art.107 din Legea nr.207/2015.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS6_AIF x/23.06.2017, AS6FP a emis in sarcina persoanei fizice X, urmatoarele acte administrative fiscale:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF x/23.06.2017, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii suplimentare de plata cu titlu de taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF x/23.06.2017, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii suplimentare de plata in suma totala de y lei, reprezentand impozit pe venit in suma de y lei si CASS in suma de y lei.

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

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. MBS6_AIF x/23.06.2017, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice – Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice au efectuat inspectie fiscala la persoana fizica X, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2016 cu privire la impozitul pe venit si la CASS si pentru perioada 01.10.2011-31.12.2016 cu privire la TVA.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. MBS6_AIF x/23.06.20, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 s-a stabilit in sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de y lei, iar prin Decizia de impunere privind

impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 s-a stabilit in sarcina persoanei fizice X impozit pe venit in suma de y lei si CASS in suma de y lei.

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarii de autoturisme si autovehicule, in conditiile in care a depasit plafonul de scutire si nu s-a inregistrat in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform legii.

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. MBS6_AIF x/23.06.2017 organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2011 - 2016 domnul X a obtinut venituri din 103 tranzactii cu autoturisme si autovehicule, respectiv: 7 tranzactii in 2011, 5 tranzactii in 2012, 2 tranzactii in 2013, 33 tranzactii in 2014, 44 tranzactii in 2015, 12 tranzactii in 2016 ce nu au fost utilizate in scopuri personale, ci in scopuri comerciale, depasind plafonul de scutire de TVA prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, persoana fizica contestatara a desfasurat activitate economica constand in cumpararea si vanzarea de autoturisme si autovehicule, realizand o cifra de afaceri la data de 12.06.2014 in suma de t lei, depasind astfel plafonul de scutire de T.V.A. in suma de 65.000 euro, echivalentul a 220.000 lei, iar conform prevederilor art. 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de T.V.A. in termen de 10 zile de la data atingerii ori depasirii plafonului, respectiv pana la data 10.07.2014 si incepand cu data de 01.08.2014 persoana fizica X avea obligatia sa se comporte ca o persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, conform art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru vanzarile de autovehicule desfasurate in perioada 01.08.2014-31.12.2016 organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA prin aplicarea sutei marite in conformitate cu pct.23 din normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal coroborat cu dispozitiile Deciziei Comisiei centrale nr.6/2014 asupra pretului de livrare mentionat in contractele de vanzare sau asupra sumelor estimate in cazul livrarilor pentru care nu au fost prezentate documente justificative.

Prin urmare organele de inspectie fiscala au stabilit o baza de impozitare in suma de t lei, constand in venituri obtinute din comercializarea de autoturisme de catre persoana fizica X, pentru care au calculat T.V.A. colectata in suma de c lei si TVA deductibila in suma de d lei, rezultand TVA de plata in cuantum de **y lei** pentru perioada verificata.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art.126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pentru perioada 2011 - 2015:

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

a) operatiunile 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, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data efectuarii operatiunilor:

"Art. 127. - (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

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

In explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

„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 tranzacție, 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 desfășurată 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 constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul **obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la 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.18-21 și art.127 alin.(9) și alin.(10) din același act normativ, are următoarea semnificație:

„**Art.125 - (1)** În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

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;”

19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

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

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă; (...).”

„**Art.127 - (9)** Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele

activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

În situația în care persoana fizică sau asocieria dintre două persoane fizice este considerată persoana impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite potrivit art. 152 alin. (1) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2011 - 2015:

„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, prevede:

„Art. 153 - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

[...]

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

[...]

(7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5). Prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili criterii pe baza cărora să fie condiționată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile. Organele fiscale competente stabilesc, pe baza acestor criterii, dacă persoana impozabilă justifică intenția și are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA.

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

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. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește

la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). (...).

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 65.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

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

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

„(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 înregistrate 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 in scopuri de TVA, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Totodata, organele fiscale competente vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa. Prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate 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% valabila in perioada 2014 - 2015 asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cota de 20% incepand cu 01 ianuarie 2016 si pana la 31 decembrie 2016, in conformitate cu art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, trebuie coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin HG 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 cotei 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 potrivit 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”

iar pentru pentru perioada 01.01.2016– 31.12.2016 a fost aplicata cota de T.V.A. de 20%, conform art. 291 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare:

“(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:

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

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, rezulta ca in situatia in care persoana fizica care avea obligatia de inregistrare in scopuri de T.V.A. a inregistrat venituri din vanzarea bunurilor, iar in pretul de vanzare a fost inclusa si taxa pe valoare adaugata, determinarea acesteia se face aplicand procedeul sutei mărite.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2011–2016 persoana fizica X a realizat un numar de 103 tranzactii, obtinand venituri din vanzarea de autoturisme si autovehicule in baza unor contracte de vanzare – cumparare incheiate cu persoane fizice, la data de 12.06.2014 realizand o cifra de afaceri de t lei depasind astfel plafonul de scutire de T.V.A. de 65.000 euro.

Conform documentelor puse la dispozitie de contribuabil si de Directia de Impozite si Taxe Locale Sector 6, respectiv contracte de vanzare-cumparare, facturi de achizitie si pe baza verificarii extraselor de cont bancare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca in perioada 2011–2016 persoana fizică X a efectuat un număr de 103 tranzactii cu autoturisme si autovehicule, iar din analiza contractelor de vanzare-cumparare au constatat ca tranzactiile efectuate nu au fost realizate in scopuri personale, ci in scopuri comerciale, rezultand faptul ca persoana fizica X este o persoana impozabila care a desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate, constand in cumpararea si livrarea de autoturisme si autovehicule.

Totodata, organul de solutionare a contestatiei retine ca persoana fizica nu s-a inregistrat in scopuri de T.V.A. potrivit legii in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul de scutire, devenind persoana impozabila din punct de vedere al T.V.A. incepand cu data de 01.08.2014.

Astfel, persoana fizica X a inregistrat o cifra de afaceri, la data de 12.06.2014, in suma de tlei, depasind plafonul de scutire T.V.A. in suma de 65.000 euro (220.000 lei), conform art. 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, acesta avand obligatia sa se inregistreze ca platitor de T.V.A. in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul, respectiv de la data de 10.07.2014. Incepand cu data de 01.08.2014 persoana fizica X avea obligatia sa se comporte ca o persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, conform art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Mai mult, in vederea determinarii bazei impozabile, organul de solutionare a contestatiei a retinut ca pentru anumite autoturisme, pentru care persoana fizica X nu a prezentat documente de vanzare-cumparare, organele de inspectie fiscala au aplicat metoda marjei pentru stabilirea prin estimare a veniturilor incasate.

De asemenea, pentru tranzactiile la care nu au fost prezentate contracte de vanzare-cumparare si pentru contractele la care nu este precizat pretul de vanzare organele de inspectie fiscala au estimat conform prevederilor art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului comercial mediu anual.

In urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au stabilit:

- T.V.A. colectata in suma de c lei;
- T.V.A. deductibila in suma de d lei.

Astfel, se retine ca operatiunile efectuate de persoana fizica X, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, si analizand operatiunile efectuate de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai putin de 73 de autoturisme, in perioada 01.08.2014–31.12.2016, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Spre exemplificare:

- la data de 27.10.2014, persoana fizica a achizitionat un autoturism marca Skoda Octavia pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare–cumparare, la data de 02.12.2014;

- la data de 19.10.2014, persoana fizica a achizitionat un autoturism marca Opel Insignia pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare–cumparare, la data de 09.11.2014;

- la data de 29.10.2014, persoana fizica a achizitionat un autoturism marca Hyundai Accent pe care l-a vandut la data de 16.11.2014;

- la data de 27.10.2014, persoana fizica a achizitionat un autoturism marca Hyundai Accent pe care l-a vandut la data de 26.11.2014;

- la data de 11.11.2014, persoana fizica a achizitionat un autoturism marca Fiat Albea pe care l-a vandut la data de 26.11.2014;

- la data de 26.09.2014, persoana fizica a achizitionat un autoturism marca VW Passat pe care l-a vandut la data de 29.11.2014.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, se retine intentia persoanei fizice contestatare de a efectua tranzactii de vanzare cu autoturisme achizitionate, ceea ce reprezinta o activitate economica cu caracter de continuitate conform prevederilor legale.

Astfel, in mod corect, organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina persoanei fizice colectarea TVA aferenta operatiunilor de vanzare autovehicule efectuate catre persoane fizice, stabilind TVA de plata prin aplicarea procedurii sutei marite conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2014 avand in vedere declaratiile prezentate de contribuabil in timpul inspectiei fiscale din care rezulta ca nu are posibilitatea recuperarii TVA, intrucat a realizat o activitate economica cu caracter de continuitate, a depasit plafonul de scutire de T.V.A, avea obligatia de a se inregistra in scopuri de T.V.A, devenind astfel persoana impozabila cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate.

In ceea ce priveste argumentul contestatarului referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa aplice la calcularea TVA regimul special pentru bunurile second-hand prevazut la art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand contribuabilul trebuia sa notifice organul fiscal competent asa cum prevede pct.86 alin.(3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.1/2016, si sa fie inregistrat platitor de TVA. Mai mult, nu identifica acele vanzari pentru care erau indeplinite conditiile pentru aplicarea regimului special.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala se constata faptul ca in urma inspectiei fiscale a fost stabilita TVA colectata in suma de c lei, acordand si drept de deducere aferenta achizitiilor in suma de d lei, rezultand TVA de plata in suma de y lei.

Referitor la modul de calcul a TVA stabilita suplimentar, din referatul cu propuneri de solutionare a cauzei nr.MB6_AIF x/25.08.2017 rezulta urmatoarele:

Prin raportul de inspectie fiscala nr. MB6_AIF x/23.06.2017 s-au stabilit urmatoarele:

2014 - baza impozabila – t lei; TVA colectata – c lei
2015 - baza impozabila – t lei; TVA colectata – c lei
2016 - baza impozabila – <u>t lei</u> ; TVA colectata – <u>c lei</u>
Total t lei c lei

Organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea venitului brut pe anul 2016 de la suma de t lei la suma de t lei reprezentand contravaloarea a doua tranzactii care nu au fost efectuate de contestatarul X (din care un autovehicul Opel Astra cu TVA colectata in suma de t lei care nu a fost inclusa in TVA colectata in suma totala de c lei), ci de o alta persoana cu acelasi nume, rezultand urmatoarele:

- baza impozabila – t lei; TVA – c lei.

Rezulta o diferenta de TVA stabilita eronat in suma de y lei (c1 – c2).

In concluzie, fata de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine faptul că in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF x/23.06.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 in sarcina persoanei fizice X TVA suplimentara de plata, fapt pentru care, in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

- se va respinge ca neintemeiata contestatia in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de y lei;

- se va admite contestatia in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de y lei.

3.2. Referitor la impozitul pe venit in suma de y lei si la CASS in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii fiscale reprezentand impozit pe venit si CASS, in conditiile in care acesta a obtinut venituri comerciale din fapte de comert nedecarate, argumentele prezentate nefiind de natura sa infirme constatările inspectiei fiscale, iar pe de alta parte, urmare depunerii documentelor noi in sustinerea contestatiei a fost recalculata baza impozabila, impozitul pe venit si CASS, organul fiscal propunand admiterea in parte a contestatiei.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata persoana fizica X a desfasurat fapte de comert cu autoturisme in vederea revanzarii, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activitati

independente, ce sunt supuse impozitului pe venit, fara a-si indeplini obligatiile de inregistrare, declarare si plata a obligatiilor fiscale.

Ca urmare, prin raportul de inspectie fiscala nr. MBS6_AIF x/23.06.2017, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 2011-2016 in sarcina persoanei fizice X impozit pe veniturile din activitati independente in suma totala de y lei, astfel: pentru anul 2011 – y lei; pentru anul 2012 – y lei; pentru anul 2013 – y lei; pentru anul 2014 – y lei; pentru anul 2015 – y lei si pentru anul 2016 – y lei, in baza prevederilor art.48 alin.(2) lit.a) si alin.(4) lit.a) si lit.b) si art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.68 si art.118 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare din data de 01.01.2016.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 contributia de asigurari sociale de sanatate in suma totala de y lei astfel: pentru anul 2011 – y lei; pentru anul 2012 - y lei; pentru anul 2013 – y lei; pentru anul 2014 – y lei; pentru anul 2015 – y lei; pentru anul 2016 – y lei, in baza prevederilor art.215 alin.(3) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, O.U.G. nr.125/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.296¹⁸, art.296²¹ alin.(1) lit.d) si alin.(2), art.296²² alin.(2), art.296²⁶ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv art.153 alin.1, art.155 alin.1 si art.156 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare din data de 01.01.2016.

In drept, in materia impozitului pe venit din activitati independente sunt aplicabile prevederile art.7, alin.(1) pct.4, art.39 lit.a), art.40 alin.(1) lit.1), art.41 lit. a), art.46 alin.(1) si alin.(2) si art.48 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

“Art. 7 - 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.”

“Art.48 - (1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și

cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...].

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; [...].”

“Art.80 - (3) Pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole, silvicultură și piscicultură se reportează și se compensează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 5 ani fiscali.”

Se retine ca prevederi similare in materia impozitului pe venit din activitati independente se regasesc si la art.7 alin.(3), art.58, art.59, art.61, art.67, art.68 si art.118 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare din data de 01.01.2016.

Din prevederile legale invocate se retine ca se supun impozitului pe veniturile din activitati independente persoanele fizice care realizeaza aceste venituri in mod individual.

Totodata, exercitarea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existenta unei activitati independente se regaseste libera alegere a desfasurarii activitatii, a programului de lucru si a locului de desfasurare a activitatii, riscul pe care si-l asuma intreprinzatorul, activitatea se desfasoara pentru mai multi clienti, activitatea se poate desfasura nu numai direct, ci si cu personalul angajat de intreprinzatori in conditiile legii.

De asemenea, se retine ca venitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate si cheltuielile efectuate in scopul realizarii acestor venituri intr-un an fiscal, cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea venitului impozabil fiind cele care sunt efectuate in scopul desfasurarii activitatii.

In speta sunt aplicabile si prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2011, potrivit carora:

„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 15 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/pierdere distribuită din asociere”,

iar conform prevederilor aplicabile in 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”.

Prevederi similare se regasesc si in Codul fiscal aprobat prin Legea nr.227/2015 cu aplicabilitate din 01.01.2016, respectiv la art.122 alin.(1).

Din prevederile legale invocate se retine ca persoana fizica avea obligatia declararii veniturilor obtinute din desfasurarea activitatii de comert cu autovehicule.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

Din analiza documentelor transmise de catre Directia Generala de Impozite si Taxe Locale Sector 6 si a documentelor depuse de catre contribuabil si a veniturilor incasate de catre acesta rezultate din extrasele de cont bancare, respectiv contracte de vanzare-cumparare a unor autovehicule incheiate cu diverse persoane fizice in perioada 01.10.2014 – 31.12.2016, conform anexei 4 la raportul de inspectie fiscala, rezulta ca persoana fizica X a realizat venituri comerciale pentru care datoreaza impozit pe venit in cota de 16% in conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Persoana fizica X a inregistrat in perioada 2011-2016 venituri si cheltuieli pentru care organul fiscal a acordat dreptul de deducere in baza documentele justificative depuse de aceasta, dupa cum urmeaza :

Pentru anul 2011 :

- v lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clienti pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare.
- c lei - reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor;
- n lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Pentru anul 2012 :

- v lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clienti pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare ;
- c lei – reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor;
- n lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Pentru anul 2013 :

- v lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clienti pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare;
- c lei – reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor;
- n lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Pentru anul 2014 :

- v lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clienti pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare. Pentru un autoturism la care nu a fost prezentat contract de vanzare-cumparare, organele de inspectie fiscala au estimat pretul ade vanzare conform prevederilor art.106 si art.107 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului comercial mediu anual, estimand un adaos comercial mediu in procent de 16,44%, anexa nr.4, la raportul de inspectie fiscala;
- c lei – reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor (t lei cheltuieli totale in 2014 ; t lei cheltuieli cu achizitia autovehiculelor ramase in stoc la 31.12.2014 si vandute in anul 2015);
- n lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Pentru anul 2015 :

- v lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clienti pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare. Pentru un autoturism la care nu a fost prezentat contract de vanzare-cumparare, organele de inspectie fiscala au estimat pretul ade vanzare conform prevederilor art.106 si art.107 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului comercial mediu anual, estimand un adaos comercial mediu in procent de 8,58%, anexa nr.4, la raportul de inspectie fiscala;
- c lei – reprezentand cheltuieli pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor aflate la dosarul cauzei (t lei cheltuieli totale in 2015; t lei cheltuieli cu achizitia autovehiculelor ramase in stoc la 31.12.2014 si vandute in anul 2015; t lei cheltuieli cu achizitia autovehiculelor ramase in stoc la 31.12.2015 si vandute in anul 2016);
- n lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Pentru anul 2016 :

- v lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clienti pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare;
- c lei – reprezentand cheltuieli pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor aflate la dosarul cauzei (t lei cheltuieli totale in 2016; t lei cheltuieli cu achizitia autovehiculelor ramase in stoc la 31.12.2015 si vandute in anul 2016);
- n lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 2011–2016 impozit pe venit in suma totala de y lei (tx16%).

Din analiza contractelor de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit rezulta ca persoana fizica X a efectuat, in perioada 2011–2016 tranzactii cu autovehicule folosite avand fie calitatea de cumparator fie de vanzator, pe toate contractele de vanzare – cumparare fiind inregistrat numele contestatarului.

Astfel, persoana fizica X a inregistrat in perioada 2011-2016 venituri brute din activitatea de revanzare autovehicule in suma de v lei, prezentand pentru o parte din tranzactii documente justificative, respectiv facturi fiscale in care contribuabilul are calitatea de cumparator, organele fiscale de inspectie acordand dreptul de deducere pentru cheltuieli in suma de c lei.

Referitor la argumentul privind interpretarea si aplicarea gresita a legii cu privire la calificarea activitatilor desfasurate de X, organul de solutionare a contestatiei retine ca acesta a desfasurat fapte de comert cu autoturisme considerate a fi venituri comerciale din activitati independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fara a-si indeplini obligatiile de inregistrare, declarare si plata a obligatiilor fiscale.

Luand in considerare prevederile legale invocate precum si documentele aflate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 2011–2016 venituri impozabile pentru care persoana fizica X datoreaza impozit pe venit .

In materia contributiei de asigurari sociale de sanatate

In drept, sunt aplicabile prevederile art.85 si art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Art. 85 - Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

“Art. 110 - Colectarea creanțelor fiscale

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

a) decizia de impunere; (...).”

coroborat cu pct.107.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;[...]

c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente; [...].”

În ceea ce privește obligațiile de plată datorate, reprezentând taxe și impozite stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, acestea se individualizează de către organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

În speta sunt aplicabile prevederile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății în vigoare în anul 2011, precum și ale Titlului IX² „Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2011 – 2015.

Totodată, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 296²¹ alin. 1 și art. 296²² alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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:

(...)

Art. 296²² - (4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f), baza de calcul al contribuțiilor sociale este venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă prevăzută la art. 50, venitul din asocieri, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare și orice alte venituri obținute, indiferent de denumirea acestora, pentru care se aplică reținerea la sursă a impozitului”.

Totodată, potrivit art.170 alin.1 din Legea nr.227/2015 în vigoare începând cu anul 2016:

„(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.”

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține ca în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2011–2016 venituri impozabile pentru care persoana fizică datorează și contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2011–2016 CASS în suma totală de y lei.

Referitor la modul de calcul al impozitului pe venit și la CASS, din referatul cu propuneri de soluționare a cauzei nr.MB6_AIF x/25.08.2017, completat cu adresa nr. MBS6_AIF x/22.11.2017 rezulta următoarele:

Urmare documentelor depuse de contribuabil în susținerea contestației și care nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale, respectiv declarații notariale și contracte de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea impozitului pe venit și a CASS pentru anii 2011, 2013, 2014 și 2016, astfel:

Impozit pe venit si CASS stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr. MB6 AIF x/23.06.2017:

2011 - baza impozabila – t lei
Impozit pe venit – y lei
CASS – y lei

2012 - baza impozabila – t lei
Impozit pe venit – y lei
CASS – y lei

2013 - baza impozabila – t lei
Impozit pe venit – y lei
CASS – y lei

2014 - baza impozabila – t lei
Impozit pe venit – y lei
CASS – y lei

2015 - baza impozabila – t lei
Impozit pe venit – y lei
CASS – y lei

2016 - baza impozabila – t lei
Impozit pe venit – y lei
CASS – y lei

Impozit pe venit si CASS rezultate in urma recalcularii:

2011 - baza impozabila – t lei, determinata astfel: v lei (venit brut)–c lei (c lei cheltuieli deductibile prin RIF+c lei din declaratia notariala nr.x/26.07.2017)
- Impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2013 - baza impozabila – t lei, determinata astfel: v lei (venit brut)–c lei (1.860 lei cheltuieli deductibile conf RIF+c lei din declaratia notariala nr.x/01.08.2017)
- Impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2014 - baza impozabila – t lei, determinata astfel: v lei (venit brut)–c lei (c lei cheltuieli deductibile conf RIF+c lei din declaratia notariala nr.x/24.07.2017)
- Impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2016 - baza impozabila – pierdere (-)t lei, determinata astfel: v lei (venit brut)–c lei (c lei cheltuieli deductibile conf RIF+c lei din contractul de vanzare–cumparare autoturism achizitionat la data de 15.12.2005 vandut la 04.01.2016)
- Impozit pe venit – 0 lei
- CASS – 0 lei

Situatia privind modul de recalculare pe anii 2011, 2013, 2014, 2015 si 2016 se prezinta astfel:

Anul 2011

Conform RIF:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = 0 lei
- stoc auto 31.12.2011= 0 lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Recalculare:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = 0 lei
- stoc auto 31.12.2011 = 0 lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Documentul in baza caruia s-a efectuat recalcularea a fost declaratia notariala inregistrata sub nr.x/26.07.2017 privind achizitionarea autoturismului Dacia in valoare de t lei (t eurox4,12lei/euro), care a majorat cheltuiala deductibila aferenta acestui an.

Anul 2013

Conform RIF:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = 0 lei
- stoc auto 31.12.2013 = 0 lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Recalculare 2013:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = 0 lei
- stoc auto 31.12.2013 = 0 lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Documentul in baza caruia s-a efectuat recalcularea a fost declaratia notariala inregistrata sub nr.x/01.08.2017 privind achizitionarea autoturismului Skoda Fabia in valoare de t lei (t eurox4,46lei/euro), care a majorat cheltuiala deductibila aferenta acestui an.

Anul 2014

Conform RIF:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = 0 lei
- stoc auto 31.12.2014 = s lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Recalculare 2014:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = 0 lei
- stoc auto 31.12.2014 = s lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Documentul in baza caruia s-a efectuat recalcularea a fost declaratia notariala inregistrata sub nr.x/24.07.2017 privind achizitionarea autoturismului Fiat in valoare de t lei (t eurox4,41lei/euro), care a majorat cheltuiala deductibila aferenta acestui an.

Anul 2015

Conform RIF:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = s lei
- stoc auto 31.12.2015 = s lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Recalculare 2015:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = s lei
- stoc auto 31.12.2015 = s lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Documentul in baza caruia s-a efectuat recalcularea a fost contractul de vanzare - cumparare privind achizitionarea autoturismului Volkswagen Jetta, nr. de identificare WVV x , achizitionat la 15.12.2015 in valoare t euro, vandut in anul 2016, care nu a fost prezentat la inspectia fiscala.

De retinut este faptul ca, pentru anul 2015 nu se modifica obligatiile de plata datorate fata de cele stabilite prin RIF, cu mentiunea ca se modifica valoarea stocului auto la 31.12.2015 (de la s lei la s lei).

Anul 2016

Conform RIF:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = s lei
- stoc auto 31.12.2014 = 0 lei
- venit net = n lei
- impozit pe venit = y lei
- CASS = y lei

Recalculare 2016:

- venit brut = v lei
- cheltuieli deductibile = c lei
- stoc initial auto = s lei
- stoc auto 31.12.2016 = 0 lei
- venit net – pierdere fiscala = (-) n lei
- impozit pe venit = 0 lei
- CASS = 0 lei

Documentul in baza caruia s-a efectuat recalcularea a fost contractul de vanzare - cumparare privind achizitionarea autoturismului Volkswagen Jetta, nr. de identificare WVWZZZ x, achizitionat la 15.12.2015 in valoare t euro, ramas in stoc la 31.12.2015, vandut la data de 04.01.2016, care nu a fost prezentat la inspectia fiscala, asa cum s-a aratat anterior.

Prin urmare, nu pot fi retinute drept cheltuieli deductibile pe anii 2015 si 2016 sumele pretinse in contestatie avand in vedere ca, in anul 2015 organul fiscal a stabilit cheltuielile deductibile in suma de c lei (cheltuieli totale aferente achizitiilor efectuate in suma de c lei, conform documentelor prezentate + cheltuieli cu achizitia autovehiculelor ramase in stoc la 31.12.2014 vandute in anul 2015, in suma de c lei - cheltuieli cu achizitia autovehiculelor ramase in stoc la 31.12.2015 vandute in anul 2016, in suma de c lei), iar in anul 2016 a stabilit cheltuielile deductibile in suma de c lei (cheltuieli totale aferente achizitiilor efectuate in suma de c lei, conform documentelor prezentate + cheltuieli cu achizitia autovehiculelor ramase in stoc la 31.12.2015 vandute in anul 2016, in suma de c lei).

Totodata, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea cheltuielilor pe anii 2015 si 2016, in sensul modificarii valorii stocului auto la 31.12.2015 de la s lei la s lei, urmare prezentarii contractului de vanzare-cumparare, astfel incat la data de 31.12.2016 stocul auto este 0, conform celor retinute anterior.

De altfel, contestatarul nu prezinta in sustinerea cauzei nicio situatie privind modul de determinare a cuantumului cheltuielilor datorate potrivit sustinerilor din contestatie.

Concluzionand, fata de cele prezentate contestatarul datoreaza urmatoarele obligatii de plata:

- 2011 - baza impozabila - t lei
- impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2012 - baza impozabila – t lei
- impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2013 - baza impozabila – t lei
- impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2014 - baza impozabila – t lei
- impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2015 - baza impozabila – t lei
- impozit pe venit – y lei
- CASS – y lei

2116 - baza impozabila – (-) t lei
- impozit pe venit – 0 lei
- CASS – 0 lei

Pentru anii 2012 si 2015 nu au prezentate probe noi care sa modifice baza de impozitare, cu mentiunea ca pentru anul 2015 s-a modificat doar valoarea stocului existent la 31.12.2015.

Fata de cele prezentate si in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora „(1) Prin decizie contestatia poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” urmeaza a se:

- admite contestatia in ceea ce priveste impozitul pe venit in suma de y lei (y+y+y+y) si CASS in suma de y lei (y+y+y+y);
- respinge ca neintemeiata contestatia in ceea ce priveste impozitul pe venit in suma de y lei (y-y) si CASS in suma de y lei (y-y).

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.7, art.39, art.40 art.41, art.46, art.48, art.83, art.125, art.126, art.127, art.128, art.140, art.152, art.153, art.291 si art.296 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.3, pct.23 si pct.62 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.7, art.58, art.59, art.61, art.67, art.68, art.118 si art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pc. 36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1/2016, cu modificarile si completarile ulterioare, art.85 si art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

1. Admite, in parte, contestatia pentru TVA in suma de y lei, pentru impozit pe venit in suma de y lei si pentru CASS in suma de y lei si anuleaza in parte Decizia de

impunere nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 si Decizia de impunere nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 emise de Administratia Sector 6 a Finantelor Publice.

2. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 emisa de Administratia Sector 6 a Finantelor Publice pentru TVA in suma de y lei.

3. Respinge, in parte, ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr.MBS6_AIF x/23.06.2017 emisa de Administratia Sector 6 a Finantelor Publice, pentru impozit pe venit in suma de y lei si pentru CASS in suma de y lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.