



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara**

Serviciul Soluționare Contestații 2



Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax : +0256 499332

D E C I Z I E nr. 3567/31.05.2018

privind soluționarea contestației formulată de X, înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr. TMR_DGR .../13.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. .../07.03.2018 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../13.03.2018, asupra contestației formulate de

X
CNP ...

cu domiciliul ..., Jud. Hunedoara

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara – sub nr. HDG_REG .../27.02.2018 și sub nr. HDG_AIF .../27.02.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../13.03.2018.

Petentul X formulează contestație împotriva **Deciziei de impunere nr. .../30.01.2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, **Deciziei de impunere nr. .../30.01.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr..../30.01.2018, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - 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.

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere contestate emise de Inspekția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara, respectiv data de 05.02.2018, 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. Prin contestația formulată, petentul aduce în susținere următoarele argumente:

În baza avizul de inspekție fiscală nr. HDG_AIF .../02.10.2017, i s-a comunicat că va face obiectul unei inspekții fiscale parțiale având ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspekția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor principale privind impozitul pe venit și contribuția de asigurări de sănătate pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2015.

Ulterior, prin adresa nr. HDG_AIF ... din data de 08.12.2017, i s-a comunicat avizul de inspekție fiscală cu același număr menționat anterior, prin care a fost informat că se vor extinde obligațiile supuse inspekției fiscale parțiale, respectiv că începând cu data de 11.12.2017, v-a face obiectul unei inspekții fiscale parțiale având ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspekția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor principale privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016.

Potentul face referire la perioada supusă inspekției fiscale care a fost cuprinsă între 01.01.2011 - 31.12.2015 pentru impozitul pe venit și contribuția individuală la asigurări sociale de sănătate, respectiv 01.10.2011 - 31.12.2016, pentru taxa pe valoarea adăugată, inspekția fiscală parțială fiind desfășurată în perioada: 10.11.2017- 19.01.2018, la sediul DGRFP Hunedoara.

Ca urmare a inspekției fiscale efectuate, prin raportul de inspekție fiscală parțială, a fost majorată baza impozabilă a obligațiilor fiscale principale cu suma de ... lei și s-a stabilit ca are de achitat la bugetul consolidat al statului următoarele sume:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată ;
- ... lei - contribuția individuală la asigurări sociale de sănătate ;
- ... lei - impozit pe venit.

Arată că punctul de vedere cu privire la constatările înscrise în proiectul actului de inspekție fiscală precum și obiecțiunile față de constatările organelor de inspekție fiscală a fost prezentat/predat la data de 29.01.2018.

Motivele de fapt și de drept care fundamentează contestația se refera la:

Aspecte de ordin procedural :

Creanța fiscală privind taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe venit și contribuția individuală la asigurări sociale de sănătate, ca obligații fiscale suplimentare, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 5, art. 6 și art. 7 din acest act normativ.

Consideră că organele de inspecție fiscală au ignorat și prevederile art.55 din Legea nr.207/2015 privind Noul Cod de procedură fiscală invocând și dispozițiile art.13, art. 106, art. 113, art. 118 și art. 131 din același act normativ, susținând că actul administrativ fiscal a fost emis nu în aplicarea legislației ci cu încălcarea acesteia cât și cu anularea drepturilor contribuabilului.

Referitor la constatările organului de inspecție fiscală cu privire la stabilirea unei baze impozabile suplimentare de ... lei, pentru obligație fiscală principală - taxa pe valoarea adăugată suplimentară de ... lei.

Petentul apreciază ca în mod netemeinic și nelegal organele de inspecție fiscală au concluzionat că în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, domnul Badarau Vasilica a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de 26 de autovehicule întrucât, așa cum a precizat și în Nota explicativă dată la data de 19.01.2018, întrebarea nr.1, autoturismele din anexa atașată nu au fost achiziționate în scopul comercializării ci pentru uzul personal și/sau al membrilor familiei, însă conform datelor din anexa nr.2 și anexa nr.3 a Raportului de inspecție fiscală, rezultă că acestea au procedat la impunerea tuturor autoturismelor înscrise în anexe.

De altfel, cu toate că inspecția fiscală început la data de 10.11.2017, iar nota explicativa avea o dată inițială de an 2017, explicațiile i-au fost solicitate doar la data de 19.01.2018, data la care inspecția fiscală era deja finalizată, considerând ca fiind astfel încălcate drepturile stabilite de legiuitor prin dispozițiile art.9 și art. 12 din Legea nr.207/2015.

Mai mult decât atât, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală parțială, nu exista nicio referire cu privire la cele precizate la întrebarea nr.1 , iar din răspunsurile formulate în Nota explicativă, se reține doar că nu deține alte documente cu privire la operațiunile efectuate.

Deosebit de acestea arată și faptul că, organele de inspecție fiscală, nu numai ca au ignorat dispozițiile art.131 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât Capitolul V. Discuția finală cu contribuabilul, nu cuprinde opinia motivată în drept și fapt, cu privire la punctul său de vedere, dar au încălcat și dispozițiile art.131 din același act normativ, având în vedere faptul că Procesul verbal încheiat cu ocazia discuției finale, este datat 19.01.2018, când aceasta a avut loc la data de 29.01.2018 (fapt reținut la pag.18), dată la care i s-a pus la dispoziție un formular tipizat (anexa nr.7 la RIF), prin care să își expime punctul de vedere, fără însă a fi informat și de faptul că, punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante la luarea deciziei, poate fi prezentat în termen de 5 zile de la data discuției finale.

Raportat la cele prezentate anterior, petentul consideră că au fost încălcate și dispozițiile art.9 alin (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Mai arată că deși prin punctul de vedere, a aratat organelor de inspecție fiscală faptul ca nu este de acord cu concluziile acestora, la Capitolul V. Discuția finală cu contribuabilul, acestea rețin doar parțial cele prezentate, respectiv "omit " să specifice că o parte din autoturisme au fost achiziționate pentru uzul său personal și/sau al familiei sale și nu în scopul realizării vreunui posibil profit, neexistând opinia acestora, motivată în drept și în fapt.

În opinia organelor de inspecție fiscală, toate veniturile obținute în perioada 2011-2016, indiferent că acestea au fost obținute din înstrăinarea bunurilor achiziționate pentru uzul personal și/sau al familiei sau au facut obiectul unei operațiuni de schimb nu influențează consecințele fiscale ale inspecției fiscale, fapt contrar dispozițiilor legale prezentate în cuprinsul acestei contestații.

Organele de inspecție fiscală, au invocat, dispozițiile art. 127, alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și punctul 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG.nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, însă acestea sunt redactate parțial, întucât conform pct.(3) alin 2 din normele de aplicare, rezultă cu claritate faptul că persoana fizică nu realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obține venituri din vânzarea altor bunuri utilizate în scop personal.

Potentul consideră că autoturismele marca :

- BMW X6, serie de indentificare ...;
- Audi A 7, serie de indentificare ...;
- BMW GRAN TURISMO, serie de indentificare ...;
- Mercedes Benz S320 CDI, serie de indentificare ...;
- Nissan Trade 75, serie de indentificare ...;
- BMW 730D, serie de indentificare ...;
- Audi Q7, serie de indentificare ...;
- Dacia Daster, serie de indentificare ...;

au fost proprietate personală, fiind achiziționate pentru uzul său personal și/sau al familiei sale, iar veniturile obținute din vânzarea acestora, potrivit dispozițiilor legale sus menționate, nu sunt considerate ca fiind aferente unei activități economice în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, însă organele de inspecție fiscală au impozitat și veniturile obținute din aceste vânzări.

În dovedirea celor afirmate anterior, susține că a prezentat echipei de control, adresa nr..../20.12.2017 emisă de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor Hunedoara, însă în cuprinsul raportului de inspecție fiscală parțială, nu există nicio referire cu privire la acest document.

În adresa sus menționată, se menționează foarte clar că în perioada ianuarie 2011- decembrie 2015, au fost înmatriculate permanent un număr de 18 autovehicule, iar în anexa nr..../19.12.2017 este prezentată situația detaliată privind data emiterii cărții de identitate/data radierii autovehiculelor, numărul de înmatriculare, marca, seria de identificare, etc.

Petentul consideră că dacă organele de inspecție fiscală, ar fi analizat datele din anexa, ar fi constatat că:

- la data de 16.03.2011 a înmatriculat autoturismul marca Dacia Daster, serie de indentificare ...;
- la data de 12.05.2011 a înmatriculat autoturismul marca Audi Q7, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 06.06.2011;
- la data de 27.05.2011 a înmatriculat autoturismul marca BMW 730D, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 27.07.2011;
- la data de 12.09.2011 a înmatriculat autoturismul marca Nissan Trade 75, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 18.10.2012;
- la data de 20.02.2013 a înmatriculat autoturismul marca Mercedes Benz S320 CDI, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 15.05.2013;
- la data de 05.09.2013 a înmatriculat autoturismul marca BMW GRAN TURISMO, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 14.02.2014;
- la data de 17.02.2014 a înmatriculat autoturismul marca Audi A7, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 14.08.2014;
- la data de 11.09.2014 a înmatriculat autoturismul marca BMW X6, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 15.12.2014.

De altfel, dacă ar fi analizat și prețurile de achiziție/valorile obținute din înstrăinarea acestor autovehicule, ar fi constatat că a achitat la achiziționarea acestora suma de ... lei, iar din înstrăinarea acestora a obținut suma de ... lei, respectiv din aceste tranzacții nu a urmărit obținerea vreunui profit, întrucât cu excepția unui singur autoturism (marca Audi Q7), celelalte au fost vândute fie la același preț, fie sub acesta. Deciziile de înstrăinare/vânzare a acestora au fost luate fie urmare a faptului că necesitau reparații ale căror costuri erau prea mari, fie a identificat un nou autoturism cu mai puțini km la bord sau o marcă dorită.

Cu toate că, potrivit prevederilor art.6 din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal ar trebui să-și exercite dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia, acestea refuză să facă distincție între bunurile utilizate în scop personal și celelalte autoturisme comercializate, doar cu scopul de a stabili în sarcina sa obligații suplimentare de plată.

Invocarea, de către organele de inspecție fiscală, a unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, (respectiv acestea

refuză să facă distincție între veniturile obținute din vânzarea bunurilor ce le-a folosit pentru scopuri personale), și nu este stabilită legatura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normei respective, fiind incidente prevederile stipulate la art.7 alin.3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În situația în care, organele de inspecție fiscală, ar fi procedat la stabilirea corectă a bazei de impozitare, respectiv a eventualelor venituri impozabile, ar fi constatat că în perioada 2011-2016, a achiziționat doar 16 autoturisme, în scopul comercializării și nu 26 cum s-a reținut în raportul de inspecție fiscală parțială, iar veniturile impozabile realizate în această perioadă sunt de ... lei, din care:

- ... lei în anul 2011;
- ... lei în anul 2012;
- ... lei în anul 2013;
- ... lei în anul 2014,

rezultând cu claritate că, în niciun an din perioada 2011-2014, operațiunile realizate/cifra de afaceri anuală realizată, este inferioară plafonului reglementat de prevederile art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Chiar și în situația în care ar fi fost obligați să se înregistreze ca platitor de TVA, întrucât a depășit plafonul minim de scutire, consideră că, organele de inspecție fiscală, ar fi trebuit să constate și faptul că prin dispozițiile art.1 pct.16 din OUG nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, plafonul de scutire a fost modificat la 65.000 euro (220.000 lei), și pe cale de consecință să nu stabilească baza impozabilă pentru obligația fiscală principală taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2016, întrucât ar fi optat pentru anularea înregistrării în scopuri de TVA.

Deosebit de acestea petentul mai arată și faptul că, chiar și în situația în care ar fi avut obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu 01.07.2011, la stabilirea bazei de impozitare/obligației fiscale suplimentare TVA, organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile art. 152² "Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederi conform cărora, persoana impozabilă revânzătoare, va aplica regimul special pentru livrarile de bunuri second-hand, pentru care exista obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, situație în care taxa pe valoarea adăugată se calculează doar la marja profitului și nu pentru toată suma obținută din tranzacția efectuată.

Astfel, dacă s-ar fi analizat documentele în baza cărora a achiziționat aceste autoturisme ar fi constatat că:

- autoturismul Hyndai a fost achiziționat în baza facturii fiscale nr..../25.10.2011 ;

- autoturismul Audi a fost achiziționat la data de 01.04.2012, în baza contractului de achiziție ;

- autoturismul VW Transporter a fost achiziționat de la BFPHTief- S GMBH, Austria, în baza contractului de achiziție încheiat la data de 16.07.2012 ;

- autoturismul Mitsubishi L200 a fost achiziționat de la ZM, în baza contractului de achiziție încheiat la data de 07.10.2012;

- autoturismul VW Transporter a fost achiziționat de la BFPHT - S GMBH, Austria, în baza contractului de achiziție încheiat la data de 16.07.2012;

situație în care sunt aplicabile prevederile art.152² "Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Nu în ultimul rând consideră că, organele de inspecție fiscală nu au stabilit corect baza de impozitare, întrucât nu au obținut și nu au utilizat toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale, contrar dispozițiilor art.6, art. 7, art.55 și art. 113 din Legea nr.207/2015, având în vedere faptul ca, nu s-au solicitat informații cu privire la :

- impozitele achitate pentru mijloacele de transport la consiliul local competent;

- taxele de înmatriculare achitate la Directia Regim Permise de Conducere și Imatriculare a Vehiculelor ;

- cheltuielile efectuate cu omologarea, expertizarea și/sau stabilirea deprecierei autoturismelor, obtinerea certificatului de autenticitate de către Registrul Auto Roman.

Ori, pentru serviciile prestate de către Registrul Auto Roman, a achitat taxa pe valoare adăgată, taxa care, în situația în care avea obligația înregistrării în scopuri de TVA, avea și dreptul de deducere al acesteia.

Pe cale de consecință, consideră ca, organele de inspecție fiscală nu au stabilit corect creanța fiscală TVA / baza de impozitare, întrucât constatările din Raportul de inspecție fiscală parțială, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Referitor la Cap. III din Raportul de inspecție fiscală parțială privind impozitul pe venit datorat la veniturile realizate.

Organele de inspecție fiscală, stabilesc în sarcina sa o baza impozabilă aferentă anului 2011 în valoare totală de ... lei și obligație fiscală principală reprezentând impozit pe venit în suma de ... lei, motivat de faptul ca a realizat venituri din desfasurarea activității de comerț cu autovehicule.

Apreciază că în mod netemeinic și nelegal organele de control au concluzionat realizare de venituri din activitati independente cu caracter comercial. Așa cum a arătat și în nota explicativa data în data de 19.01.2018,

precum și în punctul de vedere prezentat la data de 29.01.2018, o parte din bunuri au fost achiziționate pentru uz personal, fiind folosite atât de petent cât și de membrii familie sale, iar veniturile obținute din vânzarea acestora sunt venituri din înstrăinare de bunuri din patrimoniul personal și nu din activități independente, acest fapt fiind stipulat de dispozițiile art. 42 lit. g) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, vânzarea unui bun proprietate personală, este venit neimpozabil.

Autoturismele marca :

- BMW X6, serie de indentificare ...;
- Audi A 7, serie de indentificare ...;
- BMW GRAN TURISMO, serie de indentificare ...;
- Mercedes Benz S320 CDI, serie de indentificare ...; .
- Nissan Trade 75, serie de indentificare ...;
- BMW 730D, serie de indentificare ...;
- Audi Q7, serie de indentificare ...;
- Dacia Daster, serie de indentificare ...;

au fost proprietate personală, fiind achiziționate pentru uzul său personal si/sau al familiei, iar veniturile obținute din vânzarea acestora, potrivit dispozițiilor legale sus menționate, nu sunt considerate ca fiind aferente unei activități independente, însă organele de inspecție fiscală au considerat impozabile și veniturile obținute din aceste tranzacții.

În adresa nr..../20.12.2017 emisă de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor Hunedoara, se menționează foarte clar că în perioada ianuarie 2011- decembrie 2015, a avut înmatriculate permanent un numar de 18 autovehicule, iar în anexa nr..../19.12.2017 este prezentată situația detaliată privind data emiterii cărții de identitate/data radierii autovehiculelor, numarul de înmatriculare, marca, seria de indentificare, etc., astfel:

- la data de 16.03.2011 a înmatriculat autoturismul marca Dacia Daster, serie de indentificare...;
- la data de 12.05.2011 a înmatriculat autoturismul marca Audi Q7, serie de indentificare ... , acesta fiind radiat la data de 06.06.2011;
- la data de 27.05.2011 a înmatriculat autoturismul marca BMW 730D, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 27.07.2011;
- la data de 12.09.2011 a înmatriculat autoturismul marca Nissan Trade 75, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 18.10.2012;
- la data de 20.02.2013 a înmatriculat autoturismul marca Mercedes Benz S320 CDI, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 15.05.2013;
- la data de 05.09.2013 a înmatriculat autoturismul marca BMW GRAN TURISMO, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 14.02.2014;
- la data de 17.02.2014 a înmatriculat autoturismul marca Audi A7, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 14.08.2014;
- la data de 11.09.2014 a înmatriculat autoturismul marca BMW X6, serie de indentificare ..., acesta fiind radiat la data de 15.12.2014.

În situația în care, organele de inspecție fiscală, ar fi procedat la stabilirea corectă a bazei de impozitare, ar fi constatat că valoarea achizițiilor efectuate în scopul comercializării, în anul 2011, este de ... lei iar eventualele venituri impozabile sunt în sumă totală de ... lei rezultând o eventuală bază impozabilă de ... lei și nu de ... lei cât s-a consemnat în raportul de inspecție fiscală parțială contestat.

Organele de inspecție fiscală stabilesc așa zisă bază de impozitare, luând în calcul doar contractele de vânzare și contractele de cumpărare a autoturismelor, contrar dispozițiilor art.6, art. 7, art.55 și art.113 din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, întrucât, nu s-au solicitat informații și cu privire la :

- impozitele achitate pentru mijloacele de transport la consiliul local competent;
- taxele de înmatriculare achitate la Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor ;
- cheltuielile efectuate cu omologarea, expertizarea și/sau stabilirea deprecierii autoturismelor, obținerea certificatului de autenticitate de către Registrul Auto Român.

Arată faptul că, în anul 2011, a achitat impozite auto la Primaria Municipiului Hunedoara în sumă de ... lei, așa cum se poate constata din situația emisă de instituția menționată anterior, ce o anexează prezentei.

Pe cale de consecință, consideră că, organele de inspecție fiscală nu au stabilit corect creanța fiscală impozit pe venit baza de impozitarea, întrucât constatările din Raportul de inspecție fiscală parțială, nu se întemeiază pe situația de fapt reală, constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Ca urmare, chiar și în situația în care veniturile obținute în perioada 01.01.2011-31.12.2016 ar fi impozabile, actul administrativ fiscal întocmit de organele de inspecție fiscală și deciziile emise în baza acestuia, este criticabil pentru următoarele aspecte:

- veniturile realizate nu sunt cele ce au stat la baza calculării impozitului pe venit, întrucât nu s-a ținut cont de faptul că o parte dintre acestea au fost achiziționate doar pentru uz personal;
- nu au fost estimate cheltuielile efectuate cu achiziționarea/vânzarea autovehiculelor, constând în deplasări până în Germania, cazare, numere de înmatriculare provizorii din Germania, carburant, taxa de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto ;
- nu au fost solicitate informații/nu au fost luate în calcul, la stabilirea venitului/bazei impozabile impozitele achitate pentru mijloacele de transport, taxele de înmatriculare achitate la Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor, cheltuielile efectuate cu omologarea, expertizarea și/sau stabilirea deprecierii autoturismelor, obținerea certificatului de autenticitate de către Registrul Auto Român.

Referitor la Cap. III din Proiectul de raport de inspecție fiscală parțială privind contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorate la veniturile realizate.

În Raportului de inspecție fiscală parțială nr..../30.01.2018, nu se face nicio referire privind temeiul legal aplicabil, iar conform celor înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../30.01.2018, ar rezulta faptul ca, obligația fiscală datorată este în sumă de ... lei.

Actele administrativ fiscale au fost emise încălcându-se dispozițiile art.46, alin.2 lit.e) și f) din din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu cuprinde motivele de fapt și temeiul de drept în baza cărora ar datora contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate, în sumă de ... lei.

Chiar și în situația în care veniturile obținute în perioada 01.01.2011-31.12.2016 ar fi impozabile, bazele de impozitare stabilite prin actul administrativ fiscal întocmit de organele de inspecție fiscală și deciziile emise în baza acestuia, nu sunt corecte, întrucât:

- veniturile realizate nu sunt cele ce au stat la baza calculării contribuției individuale la fondul asigurărilor sociale de sănătate, întrucât nu s-a ținut cont de faptul ca o parte dintre acestea au fost achiziționate doar pentru uz personal;

- nu au fost estimate cheltuielile efectuate cu achiziționarea/vânzarea autovehiculelor, constând în deplasării până în Germania, cazare, numere de înmatriculare provizorii din Germania, carburant, taxa de autostradă, rovinieta, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la targuri auto ;

- nu au fost solicitate informații/nu au fost luate în calcul, la stabilirea venitului/bazei impozabile impozitele achitate pentru mijloacele de transport, taxele de prima înmatriculare/de poluare/de mediu achitată la organul fiscal competent, taxele de înmatriculare achitate la Directia Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor, cheltuielile efectuate cu omologarea, expertizarea și/sau stabilirea deprecierii autoturismelor, obținerea certificatului de autenticitate de către Registrul Auto Român.

Ținând cont de argumentele și motivațiile juridice prezentate, petentul solicită admiterea contestației împotriva Deciziei de impunere nr..../30.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../30.01.2018, emise în baza Raportului de inspectie fiscala partiala nr.... /30.01.2018, comunicate la data de 05.02.2018.

II. Organele fiscale din cadrul A.J.F.P. Hunedoara - A.I.F au consemnat următoarele:

1. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X, în perioada verificată, a efectuat operațiuni economice, cu caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, contribuabilul a realizat venituri totale în valoare de ... lei.

La sfârșitul lunii mai 2011 domnul X a realizat venituri totale în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei.

În conformitate cu prevederile legale prevazute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care domnul X, trebuia să devină persoana impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.07.2011.

Potrivit prevederilor legale aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxa 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 119.000 lei (în anul 2011).

Având în vedere contractele de vânzare - cumpărare analizate de către echipa de inspecție fiscală precum și prevederile legale cu privire la plafonul de scutire și a operațiunilor impozabile din punct de vedere T.V.A. s-au constatat următoarele:

- În perioada verificată domnul X a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulat de ... lei, din vânzarea a 26 de autovehicule.

- În luna mai 2011, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate până la aceasta data fiind în valoare de 137.646 lei.

Prin urmare, data de la care petentul trebuia să dobândească calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, fiind 01.07.2011, în consecință, organele fiscale competente, în baza art. 153, alin. 7) din Codul fiscal, au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, respectiv, art. 310, alin. (10) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art. 156¹, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 322, alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

În baza celor menționate mai sus, a rezultat faptul că, domnul X, desfășoară operațiuni impozabile, care intră în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art. 126, literele a) - d), din Codul fiscal, respectiv achiziționarea și vânzarea de autovehicule, către beneficiari persoane fizice, stabilite în România, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel, calitatea de persoană impozabilă, potrivit prevederilor art. 125¹ alin.(1), pct. 18 din Legea nr. 571/2003 cu modificări și completări ulterioare.

Organele de inspecție fiscală arată că din analiza coroborată a prevederilor art. 126, alin.(1) și art. 127, alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, rezultă că intră în sfera de aplicare a T.V.A. și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, astfel, transferul dreptului de proprietate al autovehiculelor, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție; b) cea de-a doua condiție este de la sine înțeleasă îndeplinită, locul de vânzare a autovehiculelor, fiind în România; c) livrarea bunurilor a fost realizată de o persoană impozabilă, așa cum este definită la art. 127, alin. (1) din Codul fiscal, care prevede că 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 și d) livrarea bunurilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, în cazul de față, activitatea fiind cea referitoare la operațiuni economice, cu caracter comercial.

Prin urmare, în sfera noțiunii de "persoană impozabilă", sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din perspectiva celor arătate mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că este evident că domnul X, a acționat ca o persoană impozabilă și avea obligația să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, începând cu luna iulie 2011, având în vedere că, în baza contractelor de vânzare analizate, acesta a depășit plafonul minim din punct de vedere a TVA în luna mai 2011, când veniturile realizate au fost în suma de ... lei (> decât 119.000 lei, plafon minim).

1.1. TVA COLECTATA.

Pentru veniturile realizate, domnul X, începând cu luna iulie 2011, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada : octombrie 2011 - decembrie 2015), conform prevederilor art.140, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor art.291, alin. (1), litera a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei marite, conform pet. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin

Hotararea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1/2016.

Astfel, valoarea taxei pe valoarea adaugată colectată, este în sumă de ... lei.

1.2. . TVA DEDUCTIBILA

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală, au solicitat persoanei impozabile să prezinte documente suplimentare din care rezultă achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, în vederea acordării dreptului de deducere.

Conform notei explicative, solicitată contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, acesta a declarat că nu deține alte documente cu privire la operațiunile efectuate.

Echipa de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare totală de ... lei, pentru documente de achiziție auto (facturi fiscale cu TVA) care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale.

1.3. TVA DE PLATA

Organele de inspecție fiscală, au stabilit în sarcina contribuabilului, taxa pe valoarea adaugată de plată, în sumă de ... lei, ca diferența între TVA colectată și TV A pentru care s-a acordat drept de deducere.

Se face precizarea că pentru perioada 2015-2016 echipa de inspecție fiscală nu a identificat tranzacții desfășurate de domnul X care să intre în sfera de aplicare a TVA.

2. Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate:

Perioada verificata: 01.01.2011 - 31.12.2015:

Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate, este stabilită în conformitate cu prevederile Legii nr. 95/2006, coroborat cu Ordinul nr. 617/2007, emis de CNAS, art.7, aline (1), litera a), OUG nr. 125/2011, pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 296²¹, aline (1), art. 296²², alin.(2), art. 296²⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificării documentelor de achiziție, precum și de înstrăinare a autovehiculelor, organele de inspecție fiscală, au constatat și stabilit o bază impozabilă suplimentara privind veniturile nete anuale pentru anul fiscal 2011, astfel ca, domnul X, datoreaza CASS individuala suplimentara de plata, după cum urmează:

Pentru anul 2011 :

- Venit net anual impozabil..... lei
- CASS datorată (... x 5,5%)..... lei

Pentru perioada 2012-2014, când domnul X a înregistrat pierdere fiscală (datorita influentei TVA-ului asupra prețului de vânzare), nu s-a calculat contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate.

Pentru anul 2015 echipa de inspecție fiscală nu a identificat tranzacții comerciale desfășurate de domnul X și nu a stabilit obligatii fiscale.

CAPITOLUL IV. Constatari privind impozitul pe venit:

Contribuabilul a achiziționat autovehicule, pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice, de natura comercială, obținând din aceste operațiuni, venituri care nu au fost declarate organelor fiscale teritoriale competente.

Având în vedere caracterul economic și continuu al activității desfășurate, în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. 1) pct. 1 și 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se constata ca domnul X, a realizat o activitate independentă care este cuprinsă în sfera impozitului de venit conform art. 41, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la modul de calcul și declarare a venitului net:

Pentru anu12011:

În anul 2011, contribuabilul a realizat venituri din desfășurarea activității de comerț cu autovehicule, astfel că acesta avea obligația autorizării/înregistrării și depunerii declarației de venit, cod "200".

De asemenea contribuabilul nu a întocmit registrul jurnal de încasări și plăți, prin urmare nu a condus evidența financiar - contabilă în conformitate cu prevederile legale.

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv: documentele de achiziție autovehicule, precum și documentele de vânzare/înstrăinare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat ca în anul 2011, contribuabilul a realizat venituri brute în suma de ... lei (fara TVA).

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli efectuate de contribuabil în valoare de ... lei, care se compun din contravaloare achiziției autovehicule și taxe de poluare.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul venitului anual impozabil, care este în sumă de ... lei. Consecința fiscală constă în stabilirea de către organele de inspecție fiscală, a unui impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei legale de impozitare de 16% asupra bazei impozabile.

Pentru anul 2012:

În anul 2012 contribuabilul a realizat venituri din desfășurarea activității de comerț cu autovehicule, astfel că avea obligația autorizării/înregistrării și depunerii declarației de venit, cod "200"

De asemenea contribuabilul nu a întocmit registrul jurnal de încasări și plăți, prin urmare nu a condus evidența financiar - contabilă în conformitate cu prevederile legale.

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv: documentele de achiziție autovehicule, precum și documentele de vânzare/înstrăinare a acestora, organele de inspecție

fiscală au constatat că în anul 2012, contribuabilul a realizat venituri brute în sumă de ... lei (fara TVA).

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli efectuate de contribuabil în valoare de ... lei, care se compun din contravaloare achiziției autovehicule.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul venitului anual impozabil, constatând înregistrarea de pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Pentru anul 2013:

În anul 2013 contribuabilul a realizat venituri din desfășurarea activității de comerț cu autovehicule, astfel ca acesta avea obligația autorizării/înregistrării și depunerii declarației de venit, cod "200".

De asemenea contribuabilul nu a întocmit registrul jurnal de încasări și plăți, prin urmare nu a condus evidența financiar - contabilă în conformitate cu prevederile legale.

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv: documentele de achiziție autovehicule, precum și documentele de vânzare/înstrăinare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013, contribuabilul a realizat venituri brute în suma de ... lei (fara TVA).

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli efectuate de contribuabil în valoare de ... lei, care se compun din contravaloare achiziției autovehicule și taxe de poluare.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul venitului anual impozabil, constatând înregistrarea de pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Pentru anul 2014:

În anul 2014 contribuabilul a realizat venituri din desfășurarea activității de comerț cu autovehicule, astfel ca acesta avea obligația autorizării/înregistrării și depunerii declarației de venit, cod "200".

De asemenea contribuabilul nu a întocmit registrul jurnal de încasări și plăți, prin urmare nu a condus evidența financiar - contabilă în conformitate cu prevederile legale.

În urma verificării datelor din documentele deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv: documentele de achiziție autovehicule, precum și documentele de vânzare/înstrăinare a acestora, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014, contribuabilul a realizat venituri brute în suma de ... lei (fara TVA).

De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli efectuate de contribuabil în valoare de ... lei, care se compun din contravaloare achiziției autovehicule și taxe de poluare.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul venitului anual impozabil, constatând înregistrarea de pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Pentru anul 2015 nu s-au identificat tranzacții efectuate și în consecință nu s-au stabilit consecințe fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit.

Pentru perioada 2012-2014 contribuabilul a înregistrat pierdere fiscală datorată în special influenței TVA-ului colectat asupra prețului de vânzare. Drept urmare nu au existat consecințe fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit.

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

Sub aspect procedural

În fapt, prin contestația formulată domnul X invocă anumite aspecte de ordin procedural, considerând că cranta fiscală stabilită suplimentar nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, invocând o serie de prevederi legale considerate relevante în susținerea cauzei.

Astfel, din conținutul contestației depuse se desprinde faptul că petentului i-au fost solicitate explicații cu privire la activitatea desfășurată doar la o dată la care inspecția fiscală era deja finalizată, nu a fost informat cu privire la faptul că punctul de vedere poate fi prezentat în termen de 5 zile de la data discuției finale, iar opinia organelor de inspecție fiscală nu este motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul său de vedere.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte:

- Prin avizul de inspecție fiscală nr. HDG_AIF .../02.10.2017, înaintat prin adresa cu același nurnar, i s-a comunicat petentului că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale având ca obiect *"verificarea ... privind impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru anii fiscali 2011 - 2015"*, iar ulterior, pe parcursul derularii inspecției fiscale, datorită faptului că s-a constatat că în cursul anului 2011, petentul a realizat venituri cumulate superioare plafonului minim de scutire a TVA, prin adresa nr. HDG_AIF .../08.12.2017, i s-a comunicat avizul de inspecție fiscală cu același număr, prin care acesta a fost informat că se vor extinde obligațiile fiscale supuse inspecției fiscale parțiale, respectiv că începând cu data de 11.12.2017, va face și obiectul verificării taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016;

- Referitor la începerea inspecției fiscale, conform procesului verbal încheiat la data începerii acesteia, respectiv la data de 10.11.2017, fapt confirmat prin semnătură de către petent, argumentat și prin ordinul de

serviciu nr. 209/09.11.2017, inspecția derulându-se în perioada 10.11.2017 - 19.01.2018.

- Discuția finală a avut loc în data de 19.01.2018, ocazie cu care organele de inspecție fiscală au încheiat proces - verbal, iar raportul de inspecție fiscală parțială a fost încheiat în data de 30.01.2018, ulterior prezentării de punctului de vedere de către petent la data de 29.01.2018.

Referitor la susținerile petentului cu privire la faptul că inspecția fiscală a început la data de 10.11.2017, iar nota explicativă avea o data inițială de an 2017 și explicațiile i-au fost solicitate doar la data de 19.01.2018, data la care inspecția fiscală era deja finalizată, fiindu-i încălcate drepturile stabilite de legiuitor prin art. 9 și art.12 din Legea 207/2015, nu au relevanță, întrucât nota explicativă i-a fost înaintată petentului sub semnătură în data de 13.12.2017, (și nu la data de 19.01.2018 cum eronat susține petentul), astfel organele de inspecție fiscală acordând un timp rezonabil petentului pentru a formula răspunsurile solicitate, inclusiv pentru a pune la dispoziția echipei de inspecție fiscală documente/înscrisuri justificative în susținerea celor afirmate.

Prin urmare, afirmația petentului conform căreia inspecția era deja finalizată, nu are susținere legală, întrucât de la bun început contestatarul a fost informat care este obiectul inspecției fiscale parțiale, având un interval de timp mai mult decât rezonabil pentru a prezenta documentele pe care acesta le consideră relevante în stabilirea stării de fapt fiscale.

Afirmația petentului referitoare la faptul că au fost ignorate prevederile art. 131 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, întrucât Capitolul V - Discuția finală cu contribuabilul, nu cuprinde opinia organelor de inspecție fiscală motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul său de vedere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, organele de inspecție arătând faptul că deși anumite tranzacții s-au realizat prin operațiuni de schimb, pentru care nu au fost prezentate documente justificative, acestea nu influențează consecințele fiscale ale inspecției desfășurate, operațiunile de schimb fiind tot de natura operațiunilor translativale ale dreptului de proprietate, incluse în sfera de influență a TVA.

Cu privire la afirmația petentului privitoare la faptul că nu a fost informat că punctul de vedere poate fi prezentat în termen de 5 zile de la data discuției finale, precizăm că discuția finală a avut loc în data de 19.01.2018, data la care a avut loc încheierea inspecției fiscale. Prin urmare echipa de inspecție fiscală a procedat corect, în conformitate cu prevederile art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală: *„Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”*.

De asemenea, întrucât punctul de vedere a fost prezentat în data de 29.01.2018, se constată că organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect și legal, contestatarul beneficiind de cele 5 zile lucrătoare de la discuția finală care a avut loc în 19.01.2018, respectiv: 22.01.2018,

23.01.2018, 25.01.2018, 26.01.2018 și 29.01.2018, prin urmare au fost respectate și prevederile alin. (9) - *Dreptul de a fi ascultat*, precum și ale alin. (5) art. 130 din Codul de procedură fiscală, care prevede: *"Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale"*.

Prin urmare, având în vedere toate cele prezentate, opinăm faptul că motivele prin care contestatarul își fundamentează contestația cu privire la aspectele de natură procedurală, reprezintă mai mult invocări de articole din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ale căror texte sunt preluate din lege și sunt redactate în contestație, neprobând în acest fel vreo atingere de orice natură cu privire la dreptul organelor de inspecție fiscală de verificare a respectării legislației fiscale privind modul de evidență, calcul și declarare a obligațiilor datorate de petent bugetului general consolidat al statului, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată.

Asupra fondului cauzei

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a formulat în cauză Sesizarea penală nr.... din 28.03.2018, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, prejudiciul înscris în aceasta fiind în cuantum de ... lei, ca decurgând din faptele d-lui X 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..../28.03.2018, prin prisma dispozițiilor exprese de art.277 alin.1 lit. a din Codul de procedură 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. X 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. .../30.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X 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, domnul, X în perioada 01.01.2011 - 31.12.2014, a achiziționat autovehicule, pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, fără a fi autorizat să desfășoare această activitate economică, de natură comercială, obținând din aceste operațiuni, venituri care nu au fost declarate organelor fiscale teritoriale competente.

Astfel, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2014, acesta a realizat venituri în sumă totală de ... lei, din vânzarea unui numar de 26 de autovehicule, conform documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, care defalcate pe ani se prezintă în felul următor:

- în anul 2011, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui numar de 5 autovehicule;
- în anul 2012, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui numar de 8 autovehicule;
- în anul 2013, a încasat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui nurnar de 6 autovehicule;
- în anul 2014, a încasat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui nurnar de 7 autovehicule.

Astfel, contribuabilul a realizat în anul 2011 venituri în valoare de ... lei, depășind la sfârșitul lunii mai plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei.

Deoarece data de la care dl. X trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA era 01.07.2011, 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% conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei.

Pentru trimestrul III 2011, organele de inspecție fiscală nu au stabilit TVA colectată datorită prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere în sumă totală de ... lei, pentru autovehicule achiziționate pe bază de facturi fiscale cu TVA, care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale.

Prin urmare, aferent veniturilor obținute de către persoana fizică X din comercializarea de autoturisme, realizate în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au determinat o **taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei**, ca diferență între TVA colectată și TVA de deductibilă.

Facem precizarea că pentru perioada 2015 - 2016 echipa de inspecție fiscală nu a identificat tranzacții desfășurate de dl. X care să intre în sfera de aplicare a TVA.

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.125¹ 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.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 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 35.000 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 - 2016, persoana fizică X, a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare - cumpărare încheiate cu persoane fizice, în luna mai 2011 realizând o cifră de afaceri de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 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 01.07.2011.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina persoanei fizice X, 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 aceasta 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.

În ceea ce privește susținerea petentului privitoare la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152² alin.1 lit. g din Legea nr.227/2015, învedereăm următoarele:

Art. 6, alin (1) din OUG 44/2008 prevede că: "*Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrate și autorizate, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.*"

Potrivit dispozițiilor art. 152. alin (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal "*O persoană impozabilă nou înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin (3).*"

Legiuitorul permite aplicarea regimului special de scutire pentru TVA, **persoanelor impozabile** în materia TVA, aceasta însemnând orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

De asemenea, o activitate economică poate fi desfășurată doar în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.

Nerespectarea condițiilor prevăzute pentru aplicarea regimului special, obligă contribuabilul la aplicarea regimului normal în sensul **de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor și nu doar la marja de profit aferentă vânzărilor.**

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 64, alin. 7 precizează ca "In scopul aplicării art. 152² alin. 13 și 14 Cod fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini obligațiile prevăzute la punctele a), b), c), d) și e)", iar petentul NU a îndeplinit aceste obligații, pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.

La data controlului, (efectuat ulterior desfășurării activității economice), contribuabilul nu era autorizat și înregistrat în condițiile legii, iar organul fiscal nu putea aplica retroactiv textul de lege. **DI X**, însă, nu a fost și nu este înregistrat potrivit art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nici autorizat în condițiile legii.

Fiind un regim derogatoriu de la regimul general de TVA reglementat de Directiva 2006/112, acesta se aplica în mod excepțional și numai ca măsură necesară pentru atingerea obiectivului sau.

Imposibilitatea deducerii TVA în amonte, trebuie să fie însă legală, nu convențională (sau opțională). Faptul că o persoană nu și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția unui bun (datorată lipsei facturii, nu prin voința sa), nu dă dreptul la aplicarea regimului fiscal al marjei de profit pe bunurile second hand.

Prin urmare, ***pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art. 152² Cod fiscal, dl X trebuia să fie autorizat***, conform OUG 44/2008, privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit *art. 153 Cod fiscal*, aspecte care acesta nu le-a îndeplinit, astfel ca organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de art. 152² Cod fiscal și nici prevederile alin. 4) ale aceluiași articol așa cum susține petentul în contestația formulată. Contestatorul putea aplica regimul special pentru bunuri second-hand, în cazul în care se înregistra în scopuri de TVA, se autoriza și își declara veniturile realizate din activitatea comercială, și emitea facturi, cu obligativitatea înscrierii acestei mențiuni.

Organele de inspecție fiscală, au acordat petentului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă autovehiculelor achiziționate pe bază de factură de la furnizori plătitori de TVA, achiziții care au fost efectuate în baza unor documente(facturi) care au îndeplinit calitatea de documente justificative conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Prin contestația formulată petentul nu prezintă niciun document justificativ care să îndeplinească calitatea de document justificativ conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere, și de care organele de inspecție fiscală să nu fi ținut cont la calculul TVA, astfel că susținerile sale nu sunt susținute cu niciun document de natura mijloacelor de proba, organele fiscale acordând petentului dreptul de deducere a TVA pentru toate documentele justificative prezentate de acesta;

Cu privire la cele 8 (opt) autovehiculele considerate de contestatar ca fiind proprietate personală și care nu trebuiau impozitate, precizând totodată că a prezentat echipei de inspecție fiscală adresa nr. ... din 20.12.2017 emisă de Serviciul Public Comunitar Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor Hunedoara, adresa de care nu s-a făcut mențiune în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală fac mențiunea că dețineau aceste informații în urma analizării bazei de date a AJFP Hunedoara.

De asemenea, se reține faptul că petentul nu este sigur pe afirmațiile sale, prin contestația formulată susținând pe de o parte că în perioada ianuarie 2011 - decembrie 2015 a avut înmatriculate un număr de 18 autovehicule așa cum este prezentată situația în anexa nr. .../19.12.2017,

ulterior, prin aceeași contestație afirmă că doar 8 dintre acestea au fost achiziționate pentru uzul sau personal și/sau al familiei sale.

În plus, cu privire la autoturismele la care face referire petentul că au fost achiziționate pentru uzul sau personal și/sau al familiei sale, se reține faptul că acestea au fost înmatriculate pe numele petentului pe perioade relativ scurte, unele fiind înstrăinate după 7 zile, 14 zile, sau sub 30 de zile, în aceeași perioadă petentul deținând un număr semnificativ de alte autovehicule .

Prin urmare, datorită timpului scurt în care au fost deținute autorismele de mai sus în unele din cazuri, sau faptului că în majoritatea cazurilor a deținut un număr semnificativ de autoturisme în aceeași perioadă, echipa de inspecție fiscală a fost îndreptățită să considere că domnul Bădărau Vasilică a avut intenția obținerii de venituri cu caracter de continuitate în desfășurarea acestor operațiuni.

Mai mult, înmatricularea autoturismelor nu reprezintă un aspect concludent în dovedirea utilizării acestora în scopuri personale, așa cum eronat susține petentul, din situația respectivă rezultând de fapt data înmatricularii, precum și data radierii. Prin efectul legii luarea în evidență în momentul dobândirii, respectiv radierea în momentul vânzării, reprezintă printre altele, etape ce trebuie parcurse în desfășurarea activității economice.

Astfel, prin însăși natura ei, respectiva activitate economică de natură comercială presupune din momentul achiziționării autovehiculelor mai multe etape de parcurs, pentru a putea fi comercializate ulterior, printre care obținerea de numere provizorii și/sau înmatricularea definitivă a acestora, înmatriculare ce presupune eliberarea cărților de identitate pentru respectivele autovehicule.

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 X împotriva Deciziei de impunere nr. .../30.01.2018 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.../30.01.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

B. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../30.01.2018 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 X datorează impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă 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 prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada verificată, respectiv 01.01.2011 - 31.12.2015, persoana fizică X 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. .../30.01.2018 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, 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 și taxe de poluare.

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 o **pierdere fiscală în cuantum de ... lei** din diferența dintre veniturile din vânzări de autoturisme și cheltuielile deductibile din achiziția de autoturisme și taxe poluare.

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.

Urmarea inspecției fiscale nu au existat consecințe fiscale aferente anului 2012 în ceea ce privește impozitul pe venit.

- la nivelul anului 2013, 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 și taxe de poluare.

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.

Urmarea inspecției fiscale nu au existat consecințe fiscale aferente anului 2013 în ceea ce privește impozitul pe venit.

- *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 și taxe de poluare.

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.

Urmarea inspecției fiscale nu au existat consecințe fiscale aferente anului 2014 în ceea ce privește impozitul pe venit

- *la nivelul anului 2015*, organele de inspecție fiscală nu au identificat tranzacții efectuate și în consecință nu au stabilit obligații fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit.

Organele de inspecție fiscală au mai precizat faptul că pentru perioada 2012 - 2014 petentul a înregistrat pierdere fiscală datorată în special influenței TVA-lui colectat asupra prețului de vânzare. Drept urmare nu au existat consecințe fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit.

Aferent veniturilor din activități independente, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea **contribuției de asigurări sociale de sănătate** datorată de persoana fizică X, **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.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că pentru perioada 2012 - 2014, domnul X a înregistrat pierdere fiscală (datorită influenței TVA-ului asupra prețului de vânzare), nu s-a calculat contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate.

Pentru anul 2015 echipa de inspecție fiscală nu a identificat tranzacții comerciale desfășurate de petent și nu a stabilit obligații fiscale.

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/pierdere 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 X 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 X 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 – 31.12.2015, un **impozit pe venit suplimentar aferent în sumă de ... lei** aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul X.

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.296^22 “(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.296^21 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.296^25 “(...) (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 persoană 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 – 30.06.2017, **contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei**, aferentă veniturilor impozabile realizate de către domnul X.

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 X împotriva Deciziei de impunere nr..../30.01.2018 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..../30.01.2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - 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

D E C I D E:

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulată de către domnul X, împotriva Deciziei de impunere nr.../30.01.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Deciziei de impunere nr. .../30.01.2018 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 Hunedoara - 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

- X
- A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din OPANAF nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,

...

