



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov**

Serviciul Soluționare Contestatii 2



Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7
Brasov
Tel: 0268.308.476
Fax: 0268.547.730
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA NR. 1.477 / 2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către **X**, domiciliat în, CNP, prin contestația înregistrată sub nr. .../07.03.2016, formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015, acte comunicate petentului la data de 07.02.2016 prin publicitate, potrivit Anuntului individual nr. .../22.01.2016 aflat în copie la dosarul cauzei.

Urmare solicitării făcute de D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul Soluționare Contestatii 2 prin adresa nr. .../17.03.2016, A.J.F.P. Mureș – Structura de Inspecție fiscală a transmis dosarul contestației, împreună cu referatul cu propuneri de soluționare a contestației cu adresa nr. .../26.05.2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .../30.05.2016

Contestatia înregistrata la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov sub nr. .../07.03.2016 a fost depusă în termenul prevăzut la art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Suma contestată este în sumă totală de **...lei**, din care:

- **...lei** taxa pe valoarea adăugată;
- **...lei** dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **...lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **...lei** impozit pe venit;
- **...lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;

- ...**lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ...**lei** contribuție privind asigurările sociale de sănătate;
- ...**lei** dobânzi aferente contribuției privind asigurările sociale de sănătate;
- ...**lei** penalități de întârziere aferente contribuției privind asigurările sociale de sănătate.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin structurile specializate de soluționare a contestațiilor, este legal investită să soluționeze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov sub nr. .../07.03.2016 precum și prin completarea contestației adusă de petent prin Precizarea înregistrată la A.J.F.P. Mures sub nr. .../17.05.2016, acesta contestă obligațiile de plată în cuantum de ...**lei** stabilite suplimentar în sarcina sa susținând că acestea sunt incorecte și nelegale pentru următoarele motive:

- deoarece a plecat în străinătate la muncă de la finele anului 2014 nu a mai putut să răspundă solicitărilor inspectorilor fiscali de a le pune la dispoziție acte și documente necesare efectuării acțiunii de inspecție fiscală, venin rar acasă și stând foarte puțin;

- deciziile de impunere nu au fost corect calculate deoarece nu au fost deduse cheltuielile pe care acesta le-a avut pe perioada desfășurării activității;

- i-au fost încălcate o parte din drepturile prevăzute de CARTA drepturilor și obligațiilor contribuabililor respectiv dreptul de a i se afecta cât mai puțin activitatea pe perioada acțiunii de control și dreptul de a fi informat corect;

- în vederea stabilirii în sarcina sa a obligațiilor de plată suplimentare nu au fost determinate corect bazele de impozitare în sensul că orice activitate de vânzare cumpărare presupune pe lângă venituri și unele cheltuieli deductibile conform legii (art. 48, alin.(1) și alin. (2) din Cod fiscal) respectiv cheltuieli cu diurna, cu combustibilul, cheltuielile de înmatriculare, asigurare RCA, cheltuieli cu reparații și piese de schimb pentru autovehicule avariate pe care le-a cumpărat;

- baza de impozitare este una nereală și mult mai mare deoarece din veniturile obținute au fost scăzute numai cheltuielile de achiziție a autovehiculelor fără să se țină seama de celelalte cheltuieli ocazionate de această activitate de comerț;

- pentru niciunul dintre autoturismele achiziționate nu a recuperat taxele de poluare;

- încadrarea sa în categoria persoanelor fizice autorizate ca plătitor de TVA în anul 2009, determinată de depășirea plafonului de venituri de 35.000 euro, este nelegală sub aspectul calculului și reținerii TVA și după data radierii în anul 2012 a PFA de la ORC Tg. Mures, dar și după radierea de la ANAF a codului fiscal de înregistrare în scopuri de TVA.

În consecință petentul solicită efectuarea unei noi inspecții fiscale la care să participe și acesta, în vederea furnizării informațiilor necesare pentru o inspecție fiscală corectă și reală.

B) Față de aspectele contestate se reține că, urmare a inspecției fiscale efectuate de organele de specialitate ale A.J.F.P. Mureș – Inspecție Fiscală Persoane Fizice, la X, domiciliat în ..., CNP ..., au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscal suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015 și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015, fiind consemnate următoarele:

a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009 – 30.09.2015, persoana fizică Xa înmatriculat un număr de 21 autovehicule, ulterior acestea fiind radiate. În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, d-lui X i-au fost solicitate documentele aferente activităților desfășurate, acesta prezentând inițial actele financiar contabile corespunzătoare activității desfășurate ca persoană fizică autorizată, ulterior refuzând colaborarea cu organele de control în vederea prezentării altor documente referitoare la achiziția și vânzarea de autovehicule.

Urmare informațiilor deținute și a celor obținute de către organele de inspecție fiscală de la Municipiul Reghin, Serviciul Public Comunitar – Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor Tg.Mureș, Cluj Napoca, București, Vaslui, Brașov, Alba Iulia, Suceava și Miercurea Ciuc a rezultat faptul că în perioada ianuarie 2009 – septembrie 2015, valoarea totală a autovehiculelor achiziționate de către X este de **Xlei**, după cum urmează:

- în anul 2009 - 9 autovehicule achiziționate în valoare de ...lei;
 - în anul 2010 - 5 autovehicule achiziționate în valoare de ...lei;
 - în anul 2011 - 3 autovehicule achiziționate în valoare de ...lei;
 - în anul 2012 - 2 autovehicule achiziționate în valoare de ...lei;
 - în anul 2013 - 2 autovehicule achiziționate în valoare de ...lei;
 - în perioada 2014 – sept 2015 nu au fost identificate achiziții
-
- TOTAL ...lei

Din aceleași informații a rezultat faptul că dl. X, în aceeași perioadă a vândut către terțe persoane fizice un număr de 24 de autovehicule la o valoare totală de **...lei**, după cum urmează :

- în anul 2009 - 6 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
 - în anul 2010 - 8 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
 - în anul 2011 - 4 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
 - în anul 2012 - 4 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
 - în anul 2013 - 1 autovehicul vândut în valoare de ...lei;
 - în anul 2014 - 1 autovehicul vândut în valoare de ...lei;
 - în perioada ianuarie - septembrie 2015 nu au fost identificate vânzări
-
- TOTAL ...lei

La control s-a reținut că trei dintre autovehiculele vândute au fost achiziționate în anul 2008, deci în afara termenului de prescripție, fapt ce explică diferența dintre numărul autovehiculelor vândute (24) și cele achiziționate (21), așa după cum au fost prezentate mai sus.

Din analiza tranzacțiilor prezentate și redate detaliat în anexele Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015, s-a constatat de către organele de inspecție fiscală faptul că un număr de 5 autovehicule au fost vândute de către petent la un preț inferior celui de achiziționare, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și în baza art. 6, art. 7, alin. (2) și (4) și art. 67 din Codul de procedură fiscală, s-a procedat la reîncadrarea tranzacțiilor în cauză.

Drept urmare, în baza informațiilor regăsite în contractele de vânzare și cumpărare, a fost stabilită o cotă medie de adaos comercial în procent de 37,68% folosindu-se ca elemente de calcul valoarea totală a vânzărilor și cumpărărilor de autovehicule din perioada 2009 – 2013, cu mențiunea că au fost selectate doar acele tranzacții unde prețul de vânzare a fost superior prețului de achiziționare.

Aplicând cota medie de adaos comercial de 37,68% asupra prețurilor de achiziționare a celor 5 autovehicule care au fost vândute la un preț inferior celui de achiziție, a rezultat o valoare totală de vânzare pentru cele 24 autovehicule vândute de către X în perioada 2009 – 2014 în cuantum de ...lei, după cum urmează :

- în anul 2009 - 6 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2010 - 8 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2011 - 4 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2012 - 4 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2013 - 1 autovehicul vândut în valoare de ...lei;
- în anul 2014 - 1 autovehicul vândut în valoare de ...lei;

- în perioada ianuarie - septembrie 2015 nu au fost identificate vânzări

TOTAL

...lei

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, prin tranzacțiile efectuate cu autovehicule în perioada 2009 – 2014, X a desfășurat o activitate economică în scopul realizării de venituri cu caracter de continuitate, datorită numărului, valorii și repetabilității în timp a acestor vânzări, încadrându-se în prevederile art. 125¹ alin. (1) pct. 4 și art. 127 alin. (1) – (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La data de 07.12.2009, valoarea veniturilor realizate de X de la începutul anului a fost în suma de ...lei, fiind astfel atins și depășit plafonul special de scutire de TVA stabilit la suma de 119.000 lei conform art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Drept urmare, potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ acesta ar fi devenit plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de **01.02.2010**.

Întrucât dl. X nu a efectuat formalitățile pentru înregistrarea în scopuri de TVA la data depășirii plafonului de scutire de 119.000 lei, în temeiul prevederilor art. 156 alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, organele de inspecție au procedat

la stabilirea TVA pentru perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege (01.02.2010) și până la sfârșitul perioadei controlate (30.09.2015).

Astfel, având în vedere dispozițiile art. 152² alin. (4) coroborate cu prevederile art. 152² alin. (1) litera g) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru cele 17 livrări de autovehicule efectuate în perioada 01.02.2010 – 30.09.2015, organele de control au stabilit în sarcina petentului taxa pe valoarea adăugată colectată pentru o baza de impozitare, calculată pentru fiecare livrare în parte, constituită din marja profitului care este în suma totală de ...lei prin aplicarea cotei de 19% (pt. vânzări până la data de 30.06.2010) și 24% (pt. vânzările efectuate după data de 01.07.2010), rezultând o valoare a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ...lei, modalitatea de calcul fiind redată detaliat în Anexa 5 la Raportul de Inspecție Fiscală nr. .../28.12.2015.

Pentru neplata taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de ...lei la termenul legal prevăzut la art. 157 alin. (1) din Codul fiscal, au fost calculate accesoriile în sumă de ...lei (dobânzi în sumă de ...lei și penalități de întârziere în sumă de ...lei), în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, luându-se în considerare ca perioadă de raportare trimestrul calendaristic potrivit art. 156¹, alin. (2), din Codul fiscal.

Obligațiile de plată accesorii aferente TVA au fost stabilite până la data de 28.12.2015, iar modul de calcul al acestora este redat în anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015.

b) Referitor la impozitul pe venit

Constatările redatăe la pct. B), litera a) de mai sus au influență și asupra impozitului pe venit.

Luând în considerare veniturile obținute de dl. X din tranzacțiile cu autovehicule second hand, precum și veniturile realizate în calitate de persoană fizică autorizată a petentului, preluate din declarațiile depuse de către acesta privind veniturile realizate în perioada autorizată, și având în vedere prevederile art. 39 alin. (1) lit. a), art. 40 alin. (1) lit. a) și art. 48 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului net impozabil și a impozitului pe venit datorat pentru anii supuși inspecției fiscale, rezultând următoarele:

- pentru anul 2009, venitul net anual este de ...lei [(...lei venituri brute din vânzări auto + ...lei venit brut declarat de contribuabil pentru activitatea autorizată) – (...lei cheltuieli cu achiziții mijloace auto + ... lei cheltuieli declarate pentru activitatea autorizată)], fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei (...lei venit net anual din cele două activități – 405 lei venit declarat de către petent pentru activitatea autorizată), aferent căruia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de ...lei (... x 16%);

- pentru anul 2010 venitul net realizat din activitatea de comerț cu autovehicule second hand este de ...lei (...lei venituri brute din vânzări auto – ...lei cheltuieli cu achiziții auto), iar pentru activitatea autorizată contribuabilul a declarat o pierdere în sumă de – ... lei. Prin urmare, cu ocazia controlului a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de ...lei (...lei – ... lei pierdere declarată de către

contribuabil) pentru care s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **...lei** (...lei x 16%);

- în anul 2011, din activitatea de comerț autovehicule second hand contribuabilul a înregistrat o **pierdere fiscală în sumă de** -...lei (...lei venituri brute din vânzări auto – 86.309 lei cheltuieli cu achiziții auto), iar pentru activitatea autorizată contribuabilul a declarat un venit net în sumă de ... lei. Prin urmare, rezultatul fiscal la finele anului 2011 din activitatea de comerț cu autovehicule second hand și din activitatea autorizată, s-a concretizat într-o pierdere în sumă de - **...lei** (...lei pierdere din activitatea de comerț cu autovehicule second hand + ... lei venit net declarat de către petent), care, potrivit prevederilor art. 80 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reportează pentru anii fiscali următori. Pentru venitul net declarat de către petent în cuantum de ... lei organul fiscal a preluat în evidența fiscală impozitul pe venit în cuantum de ... lei (... lei x 16%), pentru anul 2011 impozitul pe venit fiind diminuat cu această sumă;

- în anul 2012, contribuabilul a realizat din activitatea de comerț autovehicule second hand un venit net în sumă de ...lei (...lei venituri brute din vânzări auto – 18.107 lei cheltuieli cu achiziții auto). Pentru activitatea autorizată desfășurată în anul 2009 contribuabilul a fost impus pe bază de normă de venit. Prin urmare, cu ocazia controlului a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de ...lei (...lei venit net anual - ...lei pierdere fiscală cumulată la finele anului 2011), aferent căreia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **...lei** (...lei x 16%);

- în anul 2013, din activitatea de comerț autovehicule second hand contribuabilul a înregistrat o **pierdere fiscală în sumă de ...lei** (...lei venit brut din vânzări auto – ...lei cheltuieli cu achiziții auto), care, potrivit prevederilor art.80 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reportează pentru anii fiscali următori;

- în anul 2014, contribuabilul a realizat din activitatea de comerț autovehicule second hand un venit net în sumă de ...lei (... lei venit brut din vânzări auto – 0 lei cheltuieli cu achiziții auto), fiind stabilită o bază impozabilă suplimentară în sumă de ...lei (...lei venit net anual - ...lei pierdere fiscală cumulată la finele anului 2013), aferent căreia a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de **... lei** (...lei x 16%).

În consecință, la control s-a procedat la stabilirea în sarcina dlui X a unui impozit pe venit suplimentar, pentru perioada 2009 – 2014, în sumă totală de **...lei**, după cum urmează:

- **...lei** (... x 16%) pentru anul 2009;
- **...lei** (...lei x 16%) pentru anul 2010;
- **minus ...lei** (... lei x16%) pentru anul 2011;
- **...lei** (...lei x 16%) pentru anul 2012;
- **... lei** (...lei x 16%) pentru anul 2014.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe venit suplimentar stabilit în cuantum de ...lei au fost calculate de către organele de inspecție fiscală, obligații de plată accesorii în sumă totală de ...lei, din care ...lei reprezintă dobânzi, iar ...lei reprezintă penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind redat la paginile nr.15, nr.16, nr.19 și nr.21 din Raportul de inspecție fiscală nr..../28.12.2015.

c) Referitor la contribuția pentru asigurările sociale de sănătate

Constatările redată la pct. B), litera a) de mai sus au influență și asupra contribuției pentru asigurările sociale de sănătate

Luând în considerare veniturile nete obținute din tranzacțiile cu autovehicule second hand precum și calitatea de persoană fizică autorizată a petentului respectiv declarațiile depuse de către acesta privind veniturile realizate în perioada autorizată precum și obligațiile de plată reprezentând CASS stabilite în sarcina petentului de către organul de administrare fiscală respectiv A.J.F.P. Mures, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea și stabilirea în sarcina petentului a contribuției de asigurări sociale de sănătate suplimentară în perioada supusă verificării după cum urmează:

- în anul 2009 deoarece venitul net anual declarat de către petent în cuantum de ... lei, a fost inferior sumei anuale a salariului lunar minim brut pe țară (600 lei x 12 luni = 7.200 lei), organul de administrare fiscal a petentului a stabilit, conform prevederilor legale, cuantumul CASS pentru o bază impozabilă în cuantum de 7.200 lei. La control s-a ținut seama de această impunere diminuând baza impozabilă în cuantum de ...lei cu suma de 7.200 lei rezultând suma de 987 lei asupra căreia s-a calculat obligația de plată suplimentară cu titlu de CASS în cuantum de ... lei (... lei x 6,5%);

- în anul 2010 întrucât contribuabilul a realizat ca persoană fizică autorizată o pierdere de ... lei, baza impozabilă în sumă de ...lei s-a diminuat cu suma de 7.200 lei (echivalentul a 12 salarii minime brute lunare) rezultând suma de ...lei pentru care s-a calculat la control obligația de plată suplimentară cu titlu de CASS în cuantum de ...lei (...lei x5,5%);

- în anul 2012 baza impozabilă în sumă de ...lei s-a diminuat cu suma de ...lei echivalentul normei de venit pentru activitatea autorizată, rezultând suma de ...lei pentru care s-a calculat la control obligația de plată suplimentară cu titlu de CASS în cuantum de ...lei (...lei x5,5%);

- în anul 2013 petentul nu a desfășurat activitate ca persoană fizică autorizată (radiat la 26.09.2012) iar prin activitatea de comerț cu autovehicule second hand a înregistrat pierdere fiscală motiv pentru care, cu respectarea prevederilor legale, la control s-a stabilit ca bază impozabilă pentru cuantificarea CASS suma de ...lei reprezentând 12 salarii lunare minime brute pentru anul 2013 rezultând astfel o obligație de plată principală în cuantum de ... lei (...lei x 5,5%);

- pentru anul 2014 la o bază impozabilă suplimentară în sumă de ...lei

reprezentând venit net stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscal, au fost calculate obligații de plată suplimentare cu titlu de CASS în cuantum de ... lei (...lei x 5,5%).

În consecință, la control s-a procedat la stabilirea în sarcina dlui X a unei obligații de plată suplimentare cu titlu de CASS, pentru perioada 2009 – 2014, în sumă totală de ...lei, după cum urmează:

- ... lei (... lei x 6,5%) pentru anul 2009;
- ...lei (...lei x 5,5 %) pentru anul 2010;
- ...lei (...lei x 5,5 %) pentru anul 2012;
- ... lei (...lei x 5,5%) pentru anul 2013;
- ... lei (...lei x 5,5%) pentru anul 2014.

Pentru neachitarea la termen a obligației de plată cu titlu de CASS stabilită suplimentar, în cuantum de ...lei, în temeiul prevederilor au fost calculate de către organele de inspecție fiscală, obligații de plată accesorii în sumă totală de ...lei din care ...lei reprezentând dobânzi iar ...lei reprezentând penalități de întârziere.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile persoanei contestatoare, constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, este să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile cu autovehicule second hand efectuate în perioada supusă verificării (01.01.2009 – 30.09.2015), X datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, impozit pe venit și CASS, în condițiile în care acesta a desfășurat o activitate economică în scopul realizării de venituri cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de TVA, fără a colecta, a evidenția și a vira la bugetul de stat TVA, respectiv fără a evidenția și declara veniturile realizate din aceste operațiuni și fără a plăti la bugetul de stat impozit pe venit și CASS aferente.

a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În fapt, prin accesarea on-line a bazei de date a Serviciului Public Comunitar – Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor Tg.Mureș, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009 – 30.09.2015, persoana fizică Xa înmatriculat un număr de 21 autovehicule, ulterior acestea fiind radiate. În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, d-lui X i-au fost solicitate documentele aferente activităților desfășurate, acesta prezentând inițial actele financiar contabile corespunzătoare activității desfășurate ca persoană fizică autorizată, ulterior refuzând colaborarea cu organele de control în vederea prezentării altor documente referitoare la achiziția și vânzarea de autovehicule (contracte de vânzare - cumpărare).

Având în vedere faptul că X a acceptat pentru o scurtă perioadă să colaboreze cu organele de inspecție fiscală, ulterior refuzând această cooperare, încălcând obligațiile prevăzute la art. 10 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul

Din analiza tranzacțiilor prezentate și redate detaliat în anexele 2 și 3 ale Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015, s-a constatat de către organele de inspecție fiscală faptul că un număr de 5 autovehicule au fost vândute de către petent la un preț inferior celui de achiziție, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 11, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră *“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității...”*, precum și în baza prevederilor art. 6, art. 7, alin. (2) și alin. (4) și art. 67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea tranzacțiilor în cauză.

Drept urmare, folosind ca elemente de calcul valoarea totală a vânzărilor și cumpărărilor de autovehicule din perioada 2009 – 2013, prin luarea în considerare doar a tranzacțiilor la care prețul de vânzare a fost superior prețului de achiziționare s-a stabilit o cotă medie de adaos comercial în procent de 37,68%, modul de calcul în detaliu a acestei cote medii fiind redată în anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015. Astfel la o valoare de achiziționare totală de ...lei a celor 19 autovehicule valorificate în câștig raportată la valoarea totală de vânzare a acestora de ...lei, a rezultat cota medie de adaos comercial de 37,68% [(...-...)/...x 100 = 37,68%].

Prin aplicarea cotei medii de adaos comercial de 37,68% asupra prețurilor de achiziționare a celor 5 autovehicule care au fost vândute la un preț inferior celui de achiziție, a rezultat o valoare totală de vânzare pentru cele 24 autovehicule vândute de către X în perioada 2009 – 2014 în cuantum de ...lei, după cum urmează :

- în anul 2009 - 6 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2010 - 8 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2011 - 4 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2012 - 4 autovehicule vândute în valoare de ...lei;
- în anul 2013 - 1 autovehicul vândut în valoare de ...lei;
- în anul 2014 - 1 autovehicul vândut în valoare de ...lei;

în perioada ianuarie - septembrie 2015 nu au fost identificate vânzări
TOTAL ...lei

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că, prin tranzacțiile efectuate cu autovehicule în perioada 2009 – 2014, X a desfășurat o activitate economică în scopul realizării de venituri cu caracter de continuitate, datorită numărului, valorii și repetabilității în timp a acestor vânzări, încadrându-se în prevederile art. 125¹, alin. (1), pct. 4 coroborat cu prevederile art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține în speță faptul că, în perioada 20.01.2009 – 07.03.2012, X, la cererea acestuia, a fost înregistrat în registrul comerțului și autorizat să funcționeze ca persoană fizică autorizată, CUI 24992771, nr. atribuit de O.R.C. de pe lângă Tribunalul Mures - F26/47/2009, având ca activitate principală “Transporturi rutiere de mărfuri”, Cod CAEN 4941, modificată din luna martie 2010 în „Întreținerea și repararea autovehiculelor”, Cod CAEN 4520; potrivit Certificatului de radiere din 12.03.2012, X PFA a fost radiată la data de 07.03.2012 în baza Rezoluției O.R.C.

nr. ... din 06.03.2012.

La data de 09.03.2012 (Rezoluția O.R.C. nr. .../09.03.2012), este înregistrată X persoană fizică autorizată, CUI 29891387, număr O.R.C. F26/.../2012, având ca activitate principală "Activități de servicii anexe pentru transporturi terestre (Tractări auto)", Cod CAEN 5221; potrivit Certificatului de radiere din 01.10.2012, X PFA a fost radiată la data de 26.09.2012 în baza Rezoluției nr. ... din 26.09.2012. De menționat că, pe toată perioada în care i-a fost atribuit codul de înregistrare fiscală, **X persoană fizică autorizată, nu a depus deconturi de TVA (formular 300)**, doar declarații recapitulative privind livrările/ achizițiile/ prestarile intracomunitare (formular 390) pentru prestările intracomunitare efectuate în acea perioadă către firma Gerustbau Stork GmbH din Germania, Cod DE

La Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, ca plătitor de TVA, X persoană fizică autorizată **a fost înregistrată în scopuri de TVA în data de 13.03.2012**, fiindu-i atribuit codul de înregistrare fiscală nr. RO ... și anulat la data radierii PFA, respectiv 26.09.2012.

Potrivit art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (prevedere valabilă până la data de 30.06.2012, după care a fost modificată), se poate aplica scutirea de taxă, numită regim special de scutire pentru întreprinderile mici pentru *„(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”*. În conformitate cu prevederile pct. 61, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„...Echivalentul în lei al plafonului de 35.000 euro prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, determinat în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării, rotunjit la următoarea mie, este de 119.000 lei.”* De asemenea potrivit art. 152, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *“(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, ... ”*

Prin urmare, având în vedere faptul că la data de 07.12.2009, petentul a depășit plafonul de scutire de 119.000 lei cifră de afaceri, acesta avea potrivit prevederilor art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligativitatea *„... 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. ...”*. În conformitate cu prevederile legale anterior citate, petentul trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.01.2010, urmând a fi plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de **01.02.2010**.

Întrucât dl. X nu a îndeplinit această obligație prevăzută de actul normativ anterior menționat, neîndeplinind formalitățile pentru înregistrarea în scopuri de TVA la data depășirii plafonului de scutire de 119.000 lei, în temeiul prevederilor art. 152 ali. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice date

în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA începând cu data de 01.02.2010 și până la sfârșitul perioadei controlate (30.09.2015).

În speță se reține că deși la data de 13.03.2012, X persoană fizică autorizată a fost înregistrată în scopuri de TVA, fiindu-i atribuit codul de înregistrare fiscală nr. RO ..., pentru activitatea desfășurată ca persoană fizică autorizată, pe toată perioada în care avea atribuit codul de înregistrare fiscală, petentul, **în calitate de persoană fizică autorizată, nu a depus, la organul fiscal, deconturi de TVA (formular 300)**. Se mai reține în speță faptul că în data de 26.09.2012, în urma radierii persoanei fizice autorizate, acest cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat.

Pentru întreaga perioadă supusă inspecției fiscale (01.01.2009 – 30.09.2015), **veniturile și cheltuielile aferente activității de comerț cu autovehicule second hand desfășurată de către petent, nu au fost înregistrate în contabilitate și declarate** așa cum rezultă din verificările operațiunilor înregistrate în Registrul - jurnal de încasări și plăți, precum și a documentelor justificative pentru venituri și cheltuieli, puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către contribuabilul verificat, pentru activitatea desfășurată ca persoană fizică autorizată.

Astfel, având în vedere dispozițiile art. 152² alin. (4) coroborate cu prevederile art. 152², alin. (1), litera g) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru cele 17 livrări de autovehicule efectuate în perioada 01.02.2010 – 30.09.2015, organele de control au stabilit suplimentar în sarcina petentului taxa pe valoarea adăugată colectată pentru o baza de impozitare, calculată pentru fiecare livrare în parte, constituită din marja profitului care este în suma totală de ...lei (modul de determinare al acesteia fiind redat detaliat în Anexa 5 la Raportul de Inspecție Fiscală nr. .../28.12.2015). Din aceeași anexă se constată faptul că s-a procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea, asupra bazei de impozitare, a cotei de 19% (pt. vânzări până la data de 30.06.2010) și 24% (pt. vânzările efectuate după data de 01.07.2010), cote reglementate de prevederile art. 140, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, rezultând o valoare a **taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de ...lei**.

În drept, obligația de cooperare a petentului cu organele de inspecție fiscală este reglementată de prevederile art. 10, alin (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora,

„ art. 10

Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute”.

Dat fiind refuzul petentului de a colabora cu organele de inspecție fiscală pe perioada controlului, acestea au procedat la stabilirea situației fiscale a petentului în condițiile date, prin metoda estimării, în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora

“art. 67

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă...”, ale art. 6 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora

“art. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”, precum și ale art. 7, alin. (2) și (4) din Codul de procedură fiscală, conform cărora

“art. 7

Rolul activ

[...]

2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

[...]

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

Din analiza informațiilor redată la starea de fapt mai sus prezentată, se constată faptul că X a desfășurat, prin tranzacțiile cu autovehicule second-hand efectuate în perioada 2009 – 2014, o activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, datorită numărului, valorii și repetabilității în timp a acestor vânzări, încadrându-se în prevederile art. 125¹, alin. (1), pct. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: „activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2).”

La art. 127, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

„art. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

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

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

Cu referire la taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt incidente și prevederile art. 153, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora,

„ART. 153

Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

Dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili în sarcina petentului, obligații de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată decurge din prevederile art. 152 alin. (6) din Codul fiscal conform căroră:

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform [art. 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 înregistrată în scopuri de taxă conform [art. 153](#).”, **coroborate cu prevederile** pct. 62, alin. (2), lit. a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

“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. ...”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată de petent, reținând că taxarea livrărilor de autovehicule second hand se face conform reglementărilor speciale prevăzute de art. 152², alin. (4) din Codul fiscal, potrivit căroră:

„(4) În cazul livrărilor prevăzute la alin. (2) și (3), pentru care se exercită opțiunea prevăzută la alin. (3), baza de impozitare este marja profitului, determinată conform alin. (1) lit. g), exclusiv valoarea taxei aferente. Prin excepție, pentru livrările de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități importate direct de persoana impozabilă revânzătoare, conform alin. (3), prețul de cumpărare pentru calculul marjei de profit este constituit din baza de impozitare la import, stabilită conform art. 139, plus taxa datorată sau achitată la import.”, iar potrivit prevederilor art. 152², alin. (1), lit. g) din Codul fiscal:

„g) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi

cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;

2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare;"

De asemenea, la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din tranzacțiile în cauză, au fost avute în vedere și prevederile Deciziei nr. 6/2014 a Comisiei fiscale centrale (pentru modificarea Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.873/2011), dată în vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a)...

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin **aplicarea procedurii sutei mărite** [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI <<Taxa pe valoarea adăugată>>, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia]."

La colectarea taxei pe valoarea adăugată s-a aplicat cota de 19% (pentru vânzările efectuate până în data de 30.06.2010) și 24% (pentru vânzările efectuate după data de 01.07.2010), prevăzute la art. 140, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal așa cum a fost modificat prin Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În susținerea contestației, X afirmă că baza impozabilă pentru calcularea obligațiilor stabilite în sarcina acestuia, este una nereală și mult mai mare indicând faptul că: *„...apreciez că nu au fost determinate corect bazele de impozitare în sensul că orice activitate economică de vânzare cumpărare presupune pe lângă*

venituri și unele cheltuieli deductibile așa cum chiar legea le prevede (art. 48 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal)... ”.

Totodată, petentul invocă faptul că ”...organul de inspecție fiscală a considerat ca fiind cheltuială ocazionată de achiziția autoturismelor second hand doar prețul de cumpărare fără să ia în seamă și cheltuielile cu diurna, cu combustibilul, cheltuielile de înmatriculare, asigurare RCA, cheltuieli cu reparații și înlocuire piese de schimb uzate pentru autoturismele avariate achiziționate de mine pentru care posed acte...”.

În același context petentul mai precizează că ”...în perioada 05.05.2016 – 10.05.2016 am întreprins o serie de măsuri pentru a intra în posesia unor înscrisuri privind cheltuielile ocazionate de achiziția autoturismelor second hand comercializate de mine, înscrisuri pe care le anexez prezentei”.

Aceste afirmații ale petentului nu pot fi reținute la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, pe de o parte, acestea nu sunt susținute cu documente justificative - petentul neprezentând în susținerea contestației documente care să susțină cheltuielile efectuate cu mijloacele auto tranzacționate altele decât cu achiziționarea acestora -, iar pe de altă parte, efectuarea unor cheltuieli de această natură nu au influență asupra taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina acestuia. În cazul în care petentul ar fi prezentat documente justificative privind anumite cheltuieli realizate în scopul obținerii veniturilor, acestea ar fi putut avea influență la stabilirea venitului net impozabil stabilit de organele de control și în consecință asupra impozitului pe venit și a CASS stabilite suplimentar la control.

În ceea ce privește afirmația petentului potrivit căreia lipsa acestuia din țară l-a împiedicat să pună la dispoziția organelor de control, documente din care să rezulte cheltuielile efectuate de către acesta cu mijloacele auto tranzacționate, altele decât cele cu achiziționarea acestora, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nimeni nu poate invoca în apărare propria culpă. Mai mult, acesta avea dreptul să depună în susținerea contestației documentele la care acesta face referire, drept de care însă nu a uzat.

Despre modalitatea de stabilire a cotei medii de adaos comercial de 37,68% calculată de către organele de inspecție fiscală și utilizată în vederea cuantificării veniturilor realizate prin vânzarea celor 5 autovehicule la un preț inferior celui de achiziție, petentul susține că nu este conformă cu realitatea fără a aduce însă argumente de fapt și de drept în sprijinul acestei afirmații.

Referitor la obligația de plată cu titlu de TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, petentul apreciază că această obligație „... este nelegală cel puțin sub aspectul calculului și reținerii TVA-ului și după radierea în 2012 a PFA – ului de la ORC Tg. Mures, dar și după radierea de la ANAF a codului de înregistrare în scopuri de TVA...”.

Referitor la această susținere se arată faptul că X a obținut Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA la data de 13.03.2012 fiindu-i atribuit codul de înregistrare fiscală RO ... și anulat la data radierii P.F.A. adică la data de 26.09.2012.

Or, prin vanzarea la data de 07.12.2009 a unui autovehicul, X a cumulat venituri în sumă de ...lei, depășind astfel plafonul special de scutire de TVA stabilit la suma de 35.000 euro (echivalent în lei 119.000 lei) potrivit art. 152, alin. (1) din

Codul fiscal. Petentul avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.01.2010, potrivit prevederilor art. 152, alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, petentul ar fi devenit plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.02.2010 deci la o dată anterioară datei de 13.02.2012 data înregistrării acestuia ca plătitor de TVA, în acest context fiind legitim dreptul organelor de inspecție fiscală de a calcula și stabili în sarcina sa obligații de plată reprezentând taxă pe valoarea adăugată și obligații de plată accesorii, pe întreaga perioadă supusă inspecției fiscale, cu atât mai mult cu cât așa cum s-a prezentat deja, pe toată perioada în care avea atribuit codul de înregistrare fiscală, petentul în calitate de persoană fizică autorizată nu a depus la organul fiscal, deconturi de TVA (formular 300).

Pentru activitatea de tranzacționare a mijloacelor auto, activitate desfășurată de către petent în perioada 2009 – 2014, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mureș, prin Decizia de impunere nr. .../28.12.2015, au stabilit în sarcina petentului o **taxă pe valoarea adaugata suplimentară în quantum total de ...lei**, modalitatea detaliată de calcul a acestei obligatii fiscale fiind redată în Anexa 5 la Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015.

Pentru neachitarea în termenul legal a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ...lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. .../28.12.2015, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform cărora: *“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*, a prevederilor art. 120 și 120¹ din același act normativ care precizează: *„Art.120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*, respectiv *„Art.120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”*, prin decizia de impunere anterior menționată au fost stabilite în sarcina petentului **accesorii aferente în sumă totală de ...lei** (dobânzi în sumă de ...lei + penalități de întârziere în sumă de ...lei), modalitatea de stabilire a acestora fiind redată în anexa nr. 6 la Raportul de inspecție fiscală nr. .../28.12.2015.

Pentru aspectele înscrise în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere atacate, **au fost sesizate organele de cercetare penală** cu privire la abateri care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzută la art. 9 alin. (1), litera a) și b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare. Valoarea prejudiciului adus bugetului general consolidat și pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală este în sumă totală de ... lei din care: ...lei TVA, ...lei impozit pe venit și ...lei CASS.

În urma cercetărilor specifice efectuate de către organele de cercetare penală a fost emisă, de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Mureș, Ordonanța de clasare din Dosar .../P/2016 rămasă definitivă la data de 19.08.2016, precizându-se:

- *“...cel de al 24 autoturism vândut de suspect în septembrie 2014 (VW*

Passat) nu face parte din activitatea independenta de comerț cu autovehicule desfășurată de suspect fiind achiziționat în anul 2013 pentru folosință proprie și a familiei, fiind revândut după mai mult de 1 an de folosință”.

Având în vedere precizările organelor de cercetare penală mai sus redate, conform pct. 10.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, conform căroră:

“La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”, prin Adresa nr. .../11.11.2016, Serviciul Soluționare Contestații 2 din cadrul D.G.R.F.P. Brașov a solicitat Structurii de Inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Mureș exprimarea unui punct de vedere cu privire la constatările organelor de cercetare penală precum și cu privire la impactul acestor constatări asupra stării de fapt fiscale a petentului.

Potrivit adresei de răspuns nr. MSG_AIF .../28.11.2016 a Structurii de Inspecție fiscală a A.J.F.P. Mureș și a anexelor la aceasta, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr./05.12.2016, având în vedere constatările organelor de cercetare penală cu privire la faptul că autoturismul VW Passat înstrăinat de către X în anul 2014 a aparținut familiei, nefăcând parte din activitatea de comerț efectuată de către acesta, organul de control a procedat la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de către petent, comunicând faptul că **taxa pe valoarea adăugată stabilită în urma controlului, se diminuează cu suma de ... lei iar accesoriile aferente se diminuează cu suma de ... lei, din care ... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere.**

În contextul celor anterior prezentate, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate și având în vedere cele precizate de organul de control în adresa nr. MSG_AIF 3.131/28.11.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 35.947/05.12.2016, contestația dlui Xurmează a fi **admisă parțial pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii stabilite în sarcina petentului pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, având în vedere că stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina petentului reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și întrucât contestația petentului urmează a fi admisă pentru obligațiile fiscale în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația formulată de X urmează a fi **admisă parțial și pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care ... lei dobânzi și lei penalități de întârziere** aferente obligațiilor principale pentru care urmează a se pronunța soluția de admitere a contestației.

Având în vedere cele anterior prezentate și prevederile art. 279 “Soluții asupra contestației” alin. (2) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează faptul că:

“(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat. ”, va fi anulată parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, **în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă**

totală de ...lei (... lei TVA +... lei dobânzi aferente TVA + ...lei penalități de întârziere aferente TVA), **pentru care contestația petentului urmează a fi admisă.**

În contextul celor anterior prezentate și având în vedere faptul că în ceea ce privește restul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina petentului cu titlu de TVA și accesoriile aferente TVA, argumentele aduse de petent în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, contestația dlui Xva fi **respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de ...lei** (... lei stabilită la control – ...lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere), compusă din:

- **...lei** taxă pe valoarea adăugată (...lei stabilită la control – ... lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere), **...lei accesorii** (...lei stabilită la control – ... lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere) din care **...lei dobânzi** (...lei stabilită la control – ... lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere) și **...lei penalități de întârziere** (...lei stabilită la control - ...lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere).

b) Referitor la impozitul pe venit

Constatările redete la pct. C), litera a) de mai sus au influență și asupra impozitului pe venit.

În fapt, după cum s-a menționat și la punctul a) din considerentele prezentei decizii - referitor la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca în perioada 2009 – 2014, persoana fizică X, a desfășurat, prin achizițiile și vânzările de autovehicule second hand efectuate, o activitate economică în scopul realizării de venituri, drept pentru care, acesta are calitatea de contribuabil și datorează impozit pe venit, conform prevederilor art. 39, alin. (1), lit a) și art. 40 alin. (1), litera a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În sensul prevederilor legale menționate, persoana fizică X, în calitate de contribuabil, avea obligația calculării și virării către bugetul de stat a impozitului pe veniturile nete obținute din vânzarea autovehiculelor, venituri nete stabilite ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, așa cum este stipulat prin prevederile art. 48 alin (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, așa cum au reținut organele de inspecție fiscală în perioada vizată de control (01.01.2009 – 31.12.2014), persoana fizică X, la solicitarea acestuia, a fost înregistrat în registrul comerțului și autorizat să funcționeze ca persoană fizică autorizată, pentru activități cum sunt "Transporturi rutiere de mărfuri", „Întreținerea și repararea autovehiculelor” și "Activități de servicii anexe pentru transporturi terestre (Tractări auto)", în următoarele intervale de timp: 20.01.2009 - 07.03.2012 și 09.03.2012 - 26.09.2012. Din verificarea registrelor și documentelor contabile prezentate la control, ce vizează activitatea desfășurată ca persoană fizică autorizată, rezultă că veniturile și cheltuielile aferente activității de comerț cu autovehicule second hand, despre care s-a făcut vorbire mai sus, nu au fost înregistrate în contabilitate și declarate.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea venitului net impozabil, pentru anii fiscali supuși inspecției fiscale, rezultând următoarele:

Referitor la anul 2009:

Pentru anul 2009 X, în calitate de persoană fizică autorizată, CUI X, a fost impus în baza declarației anuale de venit privind veniturile realizate, depusă în termenul legal la Administrația Finanțelor Publice Reghin, înregistrată sub nr. din data de 09.04.2010, din care rezultă un venit brut în sumă de ...lei, cheltuieli în sumă de ... lei, venitul net aferent fiind în sumă de ... lei. Decizia de impunere anuală a fost comunicată contribuabilului în data de 16.02.2011.

În urma verificării operațiunilor înregistrate în Registrul - jurnal de încasări și plăți, precum și a documentelor justificative pentru venituri și cheltuieli, puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către contribuabilul verificat, pentru activitatea desfășurată ca persoană fizică autorizată, nu au fost constatate deficiențe.

Pe lângă activitatea principală declarată, "Transporturi rutiere de mărfuri", contribuabilul a mai desfășurat o activitate de comerț cu autovehicule second hand, pentru care nu a declarat veniturile realizate.

În anul 2009, persoana fizică X, a efectuat un număr de 6 (șase) vânzări de autovehicule second hand, realizând venituri din vânzarea acestora în sumă de ...lei. Cheltuielile efectuate în anul 2009, în legătură cu achiziția de autovehicule second hand sunt în sumă de ...lei.

Astfel, pentru activitatea de comerț cu autovehicule second hand nedeclarată, rezultă pentru anul 2009 un venit net în cuantum de ... lei (...lei – ...lei), determinat ca diferență între venitul realizat și cheltuielile deductibile aferente realizării acestuia, în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situațiile privind achizițiile și vânzările de autovehicule efectuate de persoana fizică X în perioada verificată constituie anexele nr. 2 și nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere cele redate anterior, cu ocazia controlului s-a stabilit că rezultatul fiscal la finele anului 2009 din activitatea autorizată și activitatea de comerț cu autovehicule second hand, se concretizează într-un venit net în cuantum total de ...lei, determinat ca diferența între total venituri realizate în sumă de Xlei (...lei + ...lei) și cheltuielile deductibile aferente realizării acestora, în sumă de Xlei (... lei + ...lei).

În consecință, în urma constatărilor redate mai sus, a rezultat o bază impozabilă suplimentară stabilită de organul de inspecție fiscală pentru anul 2009 în sumă de ... lei (...lei – ... lei), aferent căreia a fost **stabilit suplimentar un impozit pe venit în cuantum de ...lei**, determinat prin aplicarea cotei de impozitare de 16%, prevăzută la art. 43 alin. (1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei impozabile suplimentare (... lei x 16%).

Pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sumă de ...lei, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și**

penalităților de întârziere aferente, acestea fiind în sumă totală de ...lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), pentru perioada 18.04.2011 – 28.12.2015, inclusiv, modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr.15 din raportul de inspecție fiscală.

Obligațiile de plată accesorii au fost calculate de la data de 18.04.2011 adică în termen de 60 de zile de la data comunicării petentului, de către organul de administrare fiscal, a deciziei de impunere anuală conform prevederilor art. 62², alin. (8) din Codul fiscal.

Referitor la anul 2010:

Potrivit Declarației anuale de venit privind veniturile realizate nr. ... din data de 11.05.2011 depusă în termenul legal la Administrația Finanțelor Publice Reghin, în calitate de persoană fizică autorizată – CUI X, în anul 2010 contribuabilul a realizat un venit brut în sumă de ...lei și cheltuieli în suma de ...lei, rezultând o pierdere de - ... lei. Decizia de impunere anuală emisă de organul fiscal a fost comunicată petentului la data de 20.12.2011.

Pentru activitatea de comerț cu autovehicule second hand, pentru care contribuabilul nu a declarat veniturile realizate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- venitul realizat din vânzarea a 8 (opt) autovehicule second hand este în sumă de ...lei;

- cheltuielile efectuate cu achiziția a 5 (cinci) autovehicule second hand sunt în suma de ...lei.

- venitul net realizat din activitatea de comerț cu autovehicule second hand este în sumă de ...lei (...lei – ...lei).

Situațiile privind achizițiile și vânzările de autovehicule efectuate de persoana fizică X în perioada verificată constituie anexele nr. 2 și nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, rezultatul fiscal la finele anului 2010 din activitatea autorizată și activitatea de comerț cu autovehicule second hand nedeclarată se concretizează într-un venit net în quantum total de ...lei (...lei venit net din activitatea de comerț cu autovehicule second hand – ... lei pierdere înregistrată din activitatea autorizată), care a fost stabilit la control ca bază impozabilă suplimentară și aferent căreia a fost stabilit un **impozit pe venit suplimentar în quantum de ...lei** (...lei x 16%).

Pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sumă de ...lei, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente, acestea fiind în sumă totală de ...lei** (...lei majorări de întârziere/dobânzi + ...lei penalități de întârziere), pentru perioada 18.02.2012 – 28.12.2015, inclusiv, modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr.16 din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2011:

Potrivit Declarației anuale de venit privind veniturile realizate nr. ... din data de 23.01.2012, depusă în termenul legal la Administrația Finanțelor Publice Reghin în calitate de persoană fizică autorizată – CUI ..., în anul 2011 contribuabilul a realizat un venit brut în suma de ...lei și cheltuieli în sumă de suma de ...lei, rezultând un venit net declarat în sumă de ... lei (...lei – ... lei).

Pentru activitatea de comerț cu autovehicule second hand, pentru care contribuabilul nu a declarat veniturile realizate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- venitul realizat din vânzarea a 4 (patru) autovehicule second hand, este în sumă de ...lei;

- cheltuielile efectuate prin achiziția a 3 (trei) autovehicule second hand sunt în suma de ...lei.

Situațiile privind achizițiile și vânzările de autovehicule efectuate de persoana fizică X în perioada verificată constituie anexele nr. 2 și nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în anul 2011, pentru activitatea de comerț cu autovehicule second hand nedeclarată, rezultatul fiscal se concretizează într-o pierdere fiscală în sumă de – ...lei (...lei – ...lei).

Având în vedere cele redate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit că rezultatul fiscal la finele anului 2011 din activitatea autorizată și activitatea de comerț cu autovehicule second hand, se concretizează într-o **pierdere fiscală în cuantum de - ...lei**, determinată prin diminuarea pierderii fiscale în cuantum de - ...lei înregistrată pentru activitatea de tranzacționare a autovehiculelor second hand cu venitul net în cuantum de ... lei obținut din activitatea autorizată. Potrivit prevederilor art. 80 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pierderea fiscală în cuantum de -...lei, se reportează pentru anii fiscali următori.

Se reține în speță faptul că urmare depunerii de către petent a Declarației anuale de venit privind veniturile realizate nr. ... din data de 23.01.2012, a fost preluată în evidența fiscală a acestuia obligația de plată în cuantum de ... lei reprezentând impozit pe venit calculat la venitul net realizat și declarat de către acesta în anul 2011 în cuantum de ... lei (... lei x 16% = ... lei) motiv pentru care, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, **organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea cuantumului impozitului pe venit aferent anului 2011 cu suma de ... lei, aceasta fiind stabilită în minus.**

Referitor la anul 2012:

Potrivit certificatului de radiere din data de 12.03.2012 și a Rezoluției nr. ... din 06.03.2012, la data de 07.03.2012, persoană fizică autorizată X, având CUI ... a fost radiată. Pentru perioada cuprinsă între 01.01.2012 și data radierii (12.03.2012), contribuabilul a depus Declarația privind venitul estimat/norma de venit (cod 220), înregistrată la A.F.P. Reghin sub nr. .../19.03.2012 pentru un venit net estimat de 0

lei.

În baza Rezoluției nr. .../09.03.2012 emisă de O.R.C. de pe lângă Tribunalul Mureș, este înregistrată X persoană fizică autorizată, CUI ..., având ca activitate principală "Activități de servicii anexe pentru transporturi terestre (Tractări auto)"; de asemenea, potrivit Certificatului de radiere din 01.10.2012 și a Rezoluției nr. ... din 26.09.2012, X PFA a fost radiată la data de 26.09.2012. De menționat că, pentru activitatea desfășurată de X PFA în perioada 09.03.2012 – 26.09.2012, acesta a fost impus pe bază de norma de venit.

Pentru perioada cuprinsă între 12.03.2012 și data radierii, 26.09.2012, contribuabilul a depus Declarația privind venitul estimat/norma de venit (cod 220), înregistrată la S.F.M. Reghin sub nr. .../18.10.2012. Inițial a fost stabilită o normă de venit de ...lei, ulterior, la încetarea activității aceasta fiind corectată la ...lei.

Pentru anul 2012, a prezentat la control Registrul - jurnal de încasări și plăți, din care rezultă că în perioada aprilie – septembrie 2012 (perioadă în care a fost impus la normă de venit) acesta a realizat venituri în cuantum de 30.045 lei, ca urmare a efectuării unor prestări servicii.

Pe lângă activitatea principală declarată, „Întreținerea și repararea autovehiculelor” până în 07.03.2012 și "Activități de servicii anexe pentru transporturi terestre (Tractări auto)" din 09.03.2012 până la radiere (26.09.2012), în anul 2012, contribuabilul a mai desfășurat și o activitate de comerț cu autovehicule second hand, pentru care nu a declarat veniturile realizate. Această activitate nu figurează în lista activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit pentru anul 2012, astfel că, venitul net suplimentar rezultat în urma controlului pentru această activitate a fost stabilit de organele de inspecție fiscală în sistem real.

Astfel pentru activitatea de comerț a autovehiculelor second hand, pentru care contribuabilul nu a declarat veniturile realizate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- venitul realizat din vânzarea a 4 (patru) autovehicule second hand este în suma de ...lei;

- cheltuieli efectuate cu achiziția a 2 (două) autovehicule second hand sunt în suma de ...lei.

Situațiile privind achizițiile și vânzările de autovehicule efectuate de persoana fizică X în perioada verificată constituie anexele nr. 2 și nr.3 la raportul de inspecție fiscală

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în anul 2012, contribuabilul a realizat un venit net din activitatea de comerț cu autovehicule second hand nedeclarată, în suma de ...lei (...- ...lei).

Venitul net astfel rezultat a fost diminuat la control cu pierderea cumulată la finele anului 2011, în cuantum de – ...lei, rezultând în final pentru anul 2012 o bază impozabilă stabilită suplimentar în sumă de ...lei (...lei – ...lei), aferent căreia a fost stabilit un **impozit pe venit suplimentar în sumă de ...lei (...lei x 16%)**.

Pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sumă de ...lei, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și**

penalităților de întârziere aferente, acestea fiind în sumă de ...lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), pentru perioada 16.09.2013 – 28.12.2015, inclusiv, modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr.19 din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2013:

Cu ocazia controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în anul 2013, rezultatul fiscal aferent activității de comerț cu autovehicule second hand nedeclarată de contribuabil, s-a concretizat într-o **pierdere fiscală în cuantum de - ...lei** (...lei reprezentând venitul obținut din vânzarea unui autovehicul second hand – ...cheltuieli efectuate cu achiziția de autovehicule), care, potrivit prevederilor art. 80 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reportează pentru anii fiscali următori. Situațiile privind achizițiile și vânzările de autovehicule efectuate de persoana fizică X în perioada verificată constituie anexele nr. 2 și nr. 3 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2014:

Cu ocazia controlului, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în anul 2014, aferent activității de comerț cu autovehicule second hand nedeclarată de contribuabil, contribuabilul a realizat un **venit net în sumă de ...lei** (...lei venituri realizate din vânzarea unui autoturism – 0 lei cheltuieli efectuate cu achiziția de autoturisme).

Situațiile privind achizițiile și vânzările de autovehicule efectuate de persoana fizică X în perioada verificată constituie anexele nr. 2 și nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Venitul net astfel rezultat a fost diminuat la control cu pierderea fiscală cumulată la finele anului 2013, în cuantum de - ...lei, rezultând un venit net impozabil la nivelul anului 2014 în sumă de ...lei (...lei – ...lei), care a fost stabilit ca baza impozabilă suplimentară, aferent căreia organele de inspecție fiscală au calculat un **impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei** (...lei x 16%).

Pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente, acestea fiind în sumă totală de 37 lei** (22 lei majorări de întârziere/dobânzi + 15 lei penalități de întârziere), pentru perioada 16.09.2015 – 06.12.2015, inclusiv, modul de calcul al acestora fiind redat la pagina 21 din raportul de inspecție fiscală.

În consecință, pentru perioada 2009 – 2014, cu ocazia inspecției fiscale a fost stabilit suplimentar în sarcina d-lui X **impozit pe venit în sumă totală de ...lei**, după cum urmează:

- ...lei (... lei x 16%) pentru anul 2009;	-
...lei (...lei x 16 %) pentru anul 2010;	- - (minus) ...
lei pentru anul 2011;	- ...lei (...lei x 16 %)

pentru anul 2012;
2013;

- 0 lei (pierdere fiscală) pentru anul
- ... lei (...lei x 16%) pentru anul 2014.

Totodată, pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind **în quantum total de ...lei** (...lei majorări de întârziere/dobânzi + ...lei penalități de întârziere).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 39, alin. (1), lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

"art. 39

(1) Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente",

coroborate cu prevederile art. 40, alin. (1) lit. (a) din același act normativ potrivit cărora :

"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".

Pentru stabilirea venitului net impozabil, în cauză sunt aplicabile prevederile art. 48 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora :

"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".

Asupra veniturilor nete impozabile a fost aplicată cota de 16% reglementată de prevederile art. 43, alin. (1) din Codul Fiscal.

Pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în timpul controlului s-a procedat la calcularea majorărilor și penalităților de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevederi legale citate la lit.a) din considerentele prezentei decizii – privind taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere că nu a fost depusă declarația anuală privind veniturile realizate, la modul de calcul al accesoriilor, organul de control a avut în vedere prevederile art. 84¹ din Codul Fiscal, potrivit cărora;

„art. 84¹

În cazul în care în perioada de prescripție a obligațiilor fiscale organele de inspecție fiscală constată nedepunerea declarației de venit, termenul scadent al obligației de plată stabilite în urma verificărilor este termenul-limită prevăzut pentru emiterea deciziilor anuale de impunere stabilit prin ordin al președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală”, iar prin Ordinul ANAF nr. 52/2012 art. 2, alin. (3) se prevede ca “Până la data de 15 septembrie a anului următor celui pentru care se face impunerea, organul fiscal competent emite deciziile de impunere anuală pe baza datelor din declarațiile privind veniturile realizate și a celorlalte informații existente în evidența fiscală”.

Având în vedere activitatea de comerț cu autovehicule second hand desfășurată de X în perioada 2009 – 2014 și în urma căreia petentul a obținut veniturile prezentate mai sus, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, a fost stabilit în sarcina petentului **impozit pe venit suplimentar cuantum total de ...lei.**

În ceea ce privește obligația de plată stabilită suplimentar în sarcina petentului cu titlu de impozit pe venit, în susținerea contestației acesta nu aduce alte motive decât cele prezentate la lit.a) din considerentele prezentei decizii de soluționare – privind taxa pe valoarea adăugată, și care, astfel cum s-a reținut, **nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:**

- susținerile petentului potrivit cărora baza impozabilă pentru calcularea obligațiilor stabilite în sarcina acestuia, este una nereală și mult mai mare, pe motiv că “...organul de inspecție fiscală a considerat ca fiind cheltuială ocazională de achiziția autoturismelor second hand doar prețul de cumpărare fără să ia în seamă și cheltuielile cu diurna, cu combustibilul, cheltuielile de înmatriculare, asigurare RCA, cheltuieli cu reparații și înlocuire piese de schimb uzate pentru autoturismele avariate achiziționate de mine pentru care posed acte...”, **nu sunt susținute cu documente justificative, petentul ne prezentând în susținerea contestației documente care să susțină cheltuielile efectuate cu mijloacele auto tranzacționate altele decât cele cu achiziționarea acestora;**

- în ceea ce privește afirmația petentului potrivit căreia lipsa acestuia din țară l-a împiedicat să pună la dispoziția organelor de control, documente din care să rezulte cheltuielile efectuate de către acesta cu mijloacele auto tranzacționate, altele decât cele cu achiziționarea acestora, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nimeni nu poate invoca în apărare propria culpă. Mai mult, acesta avea posibilitatea să depună aceste documente în susținerea contestației a cărei soluționare face obiectul prezentei decizii, drept de care însă nu a uzat ;

- referitor la modalitatea de stabilire a cotei medii de adaos comercial de 37,68%, calculată de către organele de inspecție fiscală și utilizată în vederea cuantificării veniturilor realizate prin vânzarea celor 5 autovehicule la un preț inferior celui de achiziție, petentul susține că nu este conformă cu realitatea, fără a aduce însă argumente de fapt și de drept în sprijinul acestei afirmații.

Astfel cum rezultă din situația expusă detaliat mai sus, pentru neachitarea în termenul legal a impozitului pe venit în cuantum de **...lei**, stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căroră: *“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*, a prevederilor art. 120 și 120[^]1 din același act normativ care precizează: *„ Art. 120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*, respectiv *„art. 120[^]1 (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”*, prin decizia de impunere anterior menționată au fost stabilite în sarcina petentului **accesorii aferente, în sumă totală de ...lei** (...lei dobanzi + ...lei penalitati de intarziere).

Astfel cum rezultă din Adresa nr. MSG_AIF .../28.11.2016 a A.J.F.P. Mureș – Structura de inspecție fiscală și anexele la aceasta, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .../05.12.2016, dând eficiență considerentelor Ordonanței Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș pronunțată la data de 28.07.2016 în dosar nr. .../P/2016 - prin care organele de cercetare penală au constatat faptul că autoturismul VW Passat înstrăinat de către X în anul 2014 a aparținut familiei, nefăcând parte din activitatea de comerț cu autoturisme second hand desfășurată de acesta -, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de către petent, în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar prin actul administrativ fiscal atacat precizând faptul că acesta se diminuează cu suma de ... lei iar accesoriile aferente se diminuează cu suma de ... lei din care ... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere. Astfel cum au precizat organele de inspecție fiscală, suma de ... lei rezultă din următoarele calcule:

- pentru anul 2013 cheltuielile au fost reduse de la suma de ...lei, la suma de ...lei ca urmare a scăderii sumei de ...lei reprezentând prețul de achiziție a autovehiculului în cauză rezultând, în loc de o pierdere stabilită la control în sumă de ...lei, o bază impozabilă suplimentară în cuantum de ... lei (... lei venituri – ...cheltuieli), la care revine un impozit pe venit aferent în cuantum de ... lei (... lei x 16%). Accesoriile aferente impozitului în sumă de ... lei, calculate pe perioada 16.09.2014 – 28.12.2015 sunt în sumă de ... lei din care ... lei majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere, calculate astfel:

- ... lei x 0,03% x 468 zile (16.09.2014 – 28.12.2015) = ... lei (majorări);

- ... lei x 0,02% x 468 zile (16.09.2014 – 28.12.2015) = ... lei (penalități).

- pentru anul 2014, ca urmare a eliminării autoturismului respectiv din calcul, se anulează veniturile stabilite inițial în sumă de ...lei, precum și impozitul pe venit aferent stabilit în sumă de ... lei și accesoriile în sumă de ... lei (...lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere). Drept urmare, impozitul pe venit se diminuează cu suma totală de ... lei (... lei – ... lei), iar accesoriile aferente cu suma totală de ...lei, din care ...lei dobânzi (... lei – ... lei și ... lei penalități de întârziere (...lei – ... lei).

În contextul celor anterior prezentate, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate și având în vedere cele precizate de organul de control în adresa nr. MSG_AIF .../28.11.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .../05.12.2016, **contestația dlui X urmează a fi admisă parțial pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit.**

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii stabilite în sarcina petentului pentru neplata la termen a impozitului pe venit în sumă de ...lei, având în vedere că stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina petentului reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul principal și întrucât contestația petentului urmează a fi admisă parțial pentru obligațiile fiscale în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația formulată de X **urmează a fi admisă parțial și pentru obligațiile fiscale accesorii aferente în sumă totală de ...lei din care ... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere.**

Având în vedere cele anterior prezentate și prevederile art. 279 "Soluții asupra contestației" alin. (2) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscal, care precizează faptul că:

" (2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat. ", va fi anulată parțial Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei (... lei impozit pe venit + ... lei dobânzi aferente impozitului pe venit + ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit), pentru care contestația petentului urmează a fi admisă.

Drept urmare, având în vedere faptul că în ceea ce privește restul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina petentului cu titlu de impozit pe venit și accesorii aferente impozitului pe venit, argumentele aduse de petent în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, contestația dlui X va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru suma totală de ... lei (... lei stabilită la control – lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere), compusă din:

- **...lei impozit pe venit** (...lei stabilit la control – ... lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere);

- **...lei accesorii aferente impozitului pe venit** (...lei stabilite la control – ...lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere) din care ... **lei reprezintă dobânzi** (...lei stabilite la control - 13 lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere) și ... **lei reprezintă penalități de întârziere** (...lei stabilite la control - ... lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere).

c) Referitor la contribuția pentru asigurările sociale de sănătate

Constatările redacte la litera b) din considerentele prezentei decizii – privind impozitul pe venit, au influență și asupra contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de către acesta, după cum urmează:

În fapt, întrucât X, prin tranzacțiile cu autovehicule efectuate în perioada 2009 – 2014, a desfășurat o activitate economică în scopul realizării de venituri cu caracter de continuitate, acesta are calitatea de contribuabil în sistemul asigurărilor sociale de sănătate, potrivit prevederilor art. 6, alin. (1) și (2) din Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 617/2007.

Totodată, persoanele fizice care desfășoară activități independente, supuse impozitului pe venit, au obligația la plata unei contribuții de asigurări sociale de

sănătate, care se stabilește sub forma unei cote procentuale de 6,5%, respectiv, de 5,5%, care se aplică asupra veniturilor impozabile care constituie baza de impozitare conform prevederilor art. 257 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 296²¹, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele care realizează venituri din activități independente au calitatea de contribuabili la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, iar potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din actul normativ anterior menționat, s-a stabilit baza lunară de calcul a CASS ca diferență dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, cu mențiunea că aceasta nu poate fi mai mică decât un salariu minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.

Având în vedere prevederile actelor normative mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor de plată suplimentare reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de contribuabil pentru perioada 2009 – 2014, având ca element de calcul la stabilirea bazei impozabile venitul impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, cu ajustările aferente, în situațiile în care impunerea pentru activitatea desfășurată ca persoană fizică autorizată, s-a efectuat la nivelul salariului minim brut pe țară din anii în cauză, după cum urmează:

Referitor la anul 2009:

- pentru venitul net obținut de către petent ca persoană fizică autorizată, în suma de ... lei, organul de administrare fiscală al acestuia a calculat și evidențiat în sarcina petentului cuantumul obligației de plată reprezentând CASS la nivelul salariului minim brut pe țară, respectiv pentru un venit de 7.200 lei (12 luni x 600 lei/lună);

- venitul net stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală este în sumă de ...lei;

- baza de impunere pentru stabilirea cuantumului obligației de plată reprezentând CASS este suma de ... lei (...lei – 7.200 lei);

- **contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pentru anul 2009 este în sumă de ...lei (... lei x 6,5%).**

Pentru neachitarea la termenul de scadență a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, în sumă de 64 lei, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente**, pentru perioada 18.04.2011 – 28.12.2015, inclusiv, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind **în sumă totală de ... lei** (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr. 24 din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2010:

- întrucât venit net obținut de către contribuabil ca persoană fizică autorizată a fost în suma de – (minus) ... lei (pierdere fiscală), organul de administrare fiscală al acestuia a calculat și cuprins în evidența fiscală a petentului, cuantumul obligației de plată reprezentând CASS la nivelul salariului minim brut pe țară, respectiv pentru un venit de 7.200 lei (12 luni x 600 lei/lună);

- venitul net stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală este în sumă de ...lei;

- baza de impunere pentru stabilirea cuantumului obligației de plată reprezentând CASS este în suma de ...lei (...lei lei – 7.200 lei);

- **contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pentru anul 2010 este în suma de ...lei (...lei x 5,5%).**

Pentru neachitarea la termenul de scadență a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, în sumă de ...lei, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente**, pentru perioada 18.02.2012 - 28.12.2015, inclusiv, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind **în sumă totală de ...lei** (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr.25 din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2011:

- venitul net obținut de către petent ca persoană fizică autorizată a fost în suma de ... lei, motiv pentru care organul de administrare fiscală al acestuia a calculat și evidențiat în sarcina petentului cuantumul obligației de plată reprezentând CASS la nivelul salariului minim brut pe țară;

- **pentru anul 2011 nu au fost stabilite de către organele de inspecție fiscală obligații de plată principale suplimentare reprezentând CASS**, întrucât din actele de comerț cu autovehicule petentul a înregistrat în anul 2011 pierdere fiscală în cuantum de -...lei.

Referitor la anul 2012:

- pentru venitul impozabil obținut de contribuabil ca persoană fizică autorizată în anul 2012, în suma de ...lei (norma de venit corespunzătoare activității autorizate), organul de administrare fiscală al acestuia a calculat și evidențiat în sarcina acestuia cuantumul obligației de plată reprezentând CASS la nivelul acestui venit;

- venitul net stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală este în sumă de ...lei;

- baza de impunere suplimentară pentru stabilirea cuantumului obligației de plată reprezentând CASS este în suma de ...lei (...lei – ...lei);

- **contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar pentru anul 2012 este în suma de ...lei (...lei x 5,5%).**

Pentru neachitarea la termenul de scadență a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, în sumă de ...lei, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente**, pentru perioada 16.09.2013-28.12.2015), în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, acestea fiind în sumă totală de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr.26 din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2013:

Începând cu data de 26.09.2012 conform Rezoluției ORC nr. .../26.09.2012 XPFA a fost radiată.

Pentru anul 2013, pentru activitatea de comerț cu autovehicule second hand nedeclarată de către petent, a rezultat o pierdere fiscală în cuantum de ...lei, situație în care contribuția de asigurări socială de sănătate a fost calculată la nivelul salariului minim brut pe țară pentru anul 2013.

Astfel, a rezultat o baza impozabilă suplimentară de calcul a contribuției de asigurări socială de sănătate în suma de ...lei, reprezentând echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară pentru anul 2013, pentru care s-a stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală **contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2013 în cuantum de ... lei (...lei x 5,5%).**

Pentru neachitarea la termenul de scadență a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, în sumă de ... lei, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente**, pentru perioada 16.09.2014-28.12.2015, inclusiv, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind în sumă totală de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + ... lei penalități de întârziere), modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr.26 din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la anul 2014:

La nivelul anului 2014 pentru un venit net stabilit suplimentar de către organul de inspecție fiscală, în sumă de ...lei, a **fost stabilită suplimentar în sarcina contribuabilului o contribuție de asigurări sociale de sănătate în cuantum de ... lei (...lei x 5,5%).**

Pentru neachitarea la termenul de scadență a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, în sumă de ... lei, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente**, pentru perioada 16.09.2015-28.12.2015, inclusiv, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind în sumă totală de ... lei (... lei majorări de întârziere/dobânzi + lei penalități de întârziere), modul de calcul al acestora fiind redat la pagina nr.27 din raportul de inspecție fiscală.

În drept, în ceea ce privește calitatea dlui X de contribuabil în sistemul asigurărilor sociale de sănătate, în speță sunt incidente prevederile art.6, alin.(1) și alin.(2) din Ordinul președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 617/2007, conform cărora:

*“(1) Veniturile realizate de persoanele care desfășoară activități independente asupra cărora se calculează contribuția sunt **veniturile comerciale** și veniturile din profesii libere realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică.*

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile **din fapte de comerț** ale asiguraților, așa cum sunt prevăzute în Codul fiscal și în Normele metodologice de aplicare a acestuia”.

De menționat că potrivit pct. 21 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:

- activități de producție;
- **activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării”.**

În speță sunt aplicabile și prevederile art.257 alin.(2) lit.b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, potrivit căroră:

„Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, (respectiv 5,5%) care se aplică asupra: 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”.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 296²¹, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele care realizează venituri din activități independente au calitatea de contribuabili la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, iar potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din actul normativ mai sus menționat, ”Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului national unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția”.

În consecință, astfel cum rezultă din situația de fapt mai sus detaliată, pentru perioada 2009 – 2014, organele de inspecție fiscală au **stabilit suplimentar** în sarcina d-lui X **o obligație de plată cu titlu de CASS în sumă totală de ...lei**, după cum urmează:

- ... lei (... lei x 6,5%) pentru anul 2009;
- ...lei (...lei x 5,5 %) pentru anul 2010;
- ... lei pentru anul 2011;
- ...lei (...lei x 5,5 %) pentru anul 2012;
- ... lei (...lei x 5,5%) pentru anul 2013;
- ... lei (...lei x 5,5%) pentru anul 2014.

Totodată, pentru neachitarea la termenul de scadență a CASS stabilită suplimentar, în timpul controlului s-a procedat la calcularea **majorărilor și penalităților de întârziere aferente**, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevederi legale citate la lit.a) din considerentele prezentei

decizii – privind taxa pe valoarea adăugată, acestea fiind **în quantum total de ...lei** (...lei majorări de întârziere/dobânzi + ...lei penalități de întârziere).

În ceea ce privește obligația de plată suplimentară cu titlu de CASS stabilită în sarcina petentului prin actul administrativ atacat, în susținerea contestației acesta nu a prezentat alte motive decât cele redate la lit.b) din considerentele prezentei decizii de soluționare – privind impozitul pe venit și care, astfel cum s-a reținut, nu au putut fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației, argumentele invocate nefiind susținute cu documente justificative potrivit prevederilor legale aplicabile în materie.

Totodată, astfel cum rezultă din situația expusă detaliat mai sus, pentru neachitarea în termenul legal a CASS în quantum total **de ...lei**, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015, în conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, conform căroră: *“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”*, a prevederilor art. 120 și 120¹ din același act normativ care precizează: *„Art.120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”*, respectiv *„Art.120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”*, prin decizia de impunere anterior menționată au fost stabilite în sarcina petentui **accesorii aferente în sumă de ...lei (...lei dobanzi + ...lei penalitati de intarziere)**.

Astfel cum rezultă din Adresa nr. MSG_AIF .../28.11.2016 a A.J.F.P. Mureș – Structura de inspecție fiscală, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .../05.12.2016, și din anexele la aceasta, dând eficiență considerentelor Ordonanței Parchetului de pe lângă Tribunalul Mureș pronunțată la data de 28.07.2016 în dosar nr. .../P/2016 - prin care organele de cercetare penală au constatat faptul că autoturismul VW Passat înstrăinat de către X în anul 2014 a aparținut familiei, nefăcând parte din activitatea de comerț cu autoturisme second hand desfășurată de acesta -, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea obligațiilor fiscale datorate de către petent.

Astfel, în ceea ce privește CASS stabilită suplimentar prin actul administrativ fiscal atacat, organele de inspecție fiscală au reținut că influența redată la impozitul pe venit determină modificări fiscale și asupra CASS stabilită suplimentar, **precizând faptul că aceasta obligatie se diminuează cu suma de ... lei iar accesoriile aferente se diminuează cu suma de ... lei din care ... lei dobânzi și ... lei penalități de întârziere**, astfel:

- pentru anul 2013 CASS nu se modifică deoarece a fost calculată la nivelul salariului minim brut pe țară;

- pentru anul 2014, urmare anulării veniturilor cu suma de ...lei, se anulează și CASS stabilită la control, în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ...lei (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere).

În contextul celor anterior prezentate, în temeiul dispozițiilor legale mai sus citate și având în vedere cele precizate de organul de control în adresa nr. MSG_AIF .../28.11.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .../05.12.2016, **contestația dlui X urmează a fi admisă parțial pentru suma de ... lei, reprezentând CASS.**

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii stabilite în sarcina unității pentru neplata la termen a cass în sumă de ... lei, având în vedere că stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul și întrucât contestația petentului urmează a fi admisă parțial pentru obligațiile fiscale în sumă de ... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația formulată de X urmează a fi **admisă parțial și pentru obligațiile fiscale accesorii aferente, în sumă totală de ... lei (... lei dobânzi + ... lei penalități de întârziere).**

Având în vedere cele anterior prezentate și prevederile art. 279 "Soluții asupra contestației" alin. (2) din legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscal, care precizează faptul că:

"(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat. ", **urmează a fi anulată parțial Decizia de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere **nr. .../28.12.2015, în ceea ce privește obligațiile fiscale în sumă totală de ... lei (... lei CASS +... lei dobânzi aferente CASS + ... lei penalități de întârziere aferente CASS), pentru care contestația petentului urmează a fi admisă.**

În contextul celor mai sus prezentate și ținând cont de faptul că în ceea ce privește restul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina petentului cu titlu de CASS și accesorii aferente CASS, argumentele aduse de petent în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, contestația dlui X va fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru suma totală de **...lei** (... lei stabilită la control – ...lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere), compusă din:

- ... lei CASS (...lei stabilită la control – ... lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere);
- ... lei accesorii aferente **CASS** (...lei stabilite la control – ... lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere), din care ... lei **dobânzi** (...lei stabilite la control - lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere) și ... lei **penalități de întârziere** (...lei stabilite la control - ...lei pentru care urmează a fi pronunțată soluția de admitere).

În cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct. 11.1, lit a) și pct. 11.3 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală , potrivit cărora:

“ ART. 279

Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

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;”

“11.3. Prin decizie, se poate anula parțial/total actul administrativ fiscal. Anularea parțială/totală se poate dispune în cazuri cum ar fi: în situația în care pentru aceleași obligații fiscale există două sau mai multe titluri de creanță, dacă organele de inspecție fiscală, ca urmare a desființării, au depășit limitele investirii, în cazurile prevăzute la art. 49 din Codul de procedură fiscală, **precum și în alte situații în care se impune.**”

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 273 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de către **X**, domiciliat în ..., **împotriva Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere **nr. .../28.12.2015** emisă de A.J.F.P. Mureș – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de **...lei**, din care:

- **...lei** taxa pe valoarea adăugată;
- **...lei** dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **...lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de către **X**, domiciliat în ..., **împotriva Deciziei de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015 emisă de A.J.F.P. Mureș – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de **... lei**, din care:

- **...lei** impozit pe venit;
- **... lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **... lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **... lei** contribuție privind asigurările sociale de sănătate;
- **... lei** dobânzi aferente contribuției privind asigurările sociale de sănătate;
- **... lei** penalități de întârziere aferente contribuției privind asigurările sociale de sănătate.

3. Admiterea parțială a contestației formulate de **X**, domiciliat în loc. și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015 emisă de A.J.F.P. Mureș – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de ...**lei**, din care:

- ... **lei** taxa pe valoarea adăugată;
- ... **lei** dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... **lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

4. Admiterea parțială a contestației formulate de **X**, domiciliat în loc. și anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../28.12.2015 emisă de A.J.F.P. Mureș – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de ... **lei**, din care:

- ... **lei** impozit pe venit;
- ... **lei** dobânzi aferente impozitului pe venit;
- ... **lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... **lei** contribuție privind asigurările sociale de sănătate;
- ... **lei** dobânzi aferente contribuției privind asigurările sociale de sănătate;
- ... **lei** penalități de întârziere aferente contribuției privind asigurările sociale de sănătate.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

.....

I.P./J.S./ 4 ex