

**D E C I Z I A nr. 4672 din 2018**  
privind soluționarea contestației depusă de persoana fizică  
**X din ...**,  
reprezentat prin avocat C... din ...,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara  
sub nr. .../...**2018**.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P Hunedoara – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu adresa nr. .../...2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra contestației depusă de persoana fizică **X**, cu domiciliul în ..., având C.N.P. ..., reprezentat prin avocat C... din ..., cu sediul profesional în ....

Contestația a fost depusă la registratura A.J.F.P Hunedoara, fiind înregistrată sub nr. .../...2018, iar la A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală înregistrată sub nr. .../...2018.

Contestația a fost formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... **lei** reprezentând **TVA stabilită suplimentar**;

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... **lei** reprezentând:

... **lei** - impozit pe venit;

... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate;

... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petentul a atacat în procedura prealabilă **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și **Decizia de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018**.

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că aspectele cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva **X**, cu domiciliul în ..., având C.N.P. ... a fost formulată sesizare penală, înregistrată la AJFP Hunedoara - Activitatea de

inspecție fiscală sub nr. .../...2018, prejudiciul stabilit pentru care s-a constituit parte civilă este în sumă totală de 98.644 lei, din care:

... lei - TVA stabilită suplimentar;

... lei - impozit pe venit;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale.

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit și reținut în sarcina petentului TVA, impozit pe venit, CASS și CAS individuală aferente realizării de venituri ca urmare a comercializării mai multor mașini achiziționate în scopul revânzării către diferite persoane fizice, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice.

**În drept**, la art.277 alin.(1) lit.a) și art. 279 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

*„ART. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”*

*(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat controlul a sesizat organele în drept cu privire la existența săvârșirii unei infracțiuni, în condițiile în care constatarea organelor în drept ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În cauză, faptele care au condus la sesizarea organelor de cercetare penală sunt desfășurarea de operațiuni economice cu caracter de continuitate constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, dl. X realizând venituri impozabile pe care nu le-a declarat organelor fiscale teritoriale, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, fapt ce a dus la ascunderea cu bună știință a sursei impozabile sau taxabile.

Cauza materială unică a acestor acțiuni, este pe de o parte săvârșirea infracțiunii, prin contestația formulată însuși petentul recunoscându-și culpa, iar, pe de altă parte, legalitatea și corectitudinea stabilirii în procedura administrativă a prejudiciului ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate.

Așadar, faptele pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală raportate la legislația în materie neavând o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia soluționării pe fond a contestației, organele de soluționare vor proceda la antămarea fondului cauzei supuse soluționării.

Contestația a fost semnată și ștampilată de reprezentantul legal al petentului, avocatul C... din ..., la dosarul contestație fiind depusă, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr..../...2018, în conformitate cu art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Deciziile nr. .../...2018 și nr. .../...2018, au fost comunicate petentului în data de 29.08.2018, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de petent a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. .../...2018;

Având în vedere cele arătate, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de persoana fizică **X din ....**

**I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 și a Deciziei de impunere nr. .../...2018, persoana fizică X din ..., reprezentat prin avocat C... din ..., susține următoarele:**

Petentul reține că prin actele de control contestate s-a stabilit de către organul de control fiscal faptul că în perioada 01.01.2012-31.12.2016 a înstrăinat către diferite persoane fizice mai multe autovehicule, fără a fi autorizat să desfășoare această activitate economică, obținând venituri supuse impozitării, fără a se ține cont de faptul că nu a realizat profit din aceste operațiuni, considerând că în atare condiții nu este persoană impozabilă nefiind vorba de activități comerciale, operațiunile desfășurate neconstituind livrare de bunuri în sensul art.127 Cod fiscal și neputând fi cuprinse în sfera de aplicare a TVA potrivit art.126 Cod fiscal.

Mai mult decât atât, petentul arată că dacă întradevăr exista obligația legală de a se înregistra ca plătitor de TVA, organul fiscal avea obligația înregistrării sale ca plătitor de TVA din oficiu potrivit art.153 alin.(7) Cod fiscal de la data când s-a considerat că există această obligație, nefiindu-mi adusă la cunoștință nici o decizie în acest sens.

Petentul susține că în cazul în care se constată existența obligației de plată, quantumul obligației de plată este greșit stabilit prin adăugarea TVA la prețul de vânzare, așa cum reiese din actul de control, întrucât a încheiat în deficit fiecare an calendaristic din cei cuprinși în actul de control atacat.

Astfel, petentul invocă încălcarea principiului neutralității fiscale, nerecunoscându-i-se dreptul de deducere a TVA prin invocarea neînregistrării în prealabil ca și persoană impozabilă.

De asemenea, petentul țin să arăte faptul că, după pronunțarea hotărârii preliminare a CJUE în cauza Salomie și Oltean (C183/14 din 09.07.2015), se impune în speța de față aplicarea hotărârilor interpretative ale CJUE în cauzele Tulică și Plavoșin (C 249/12 și C 250/12) și Salomie și Oltean (C183/14) și anularea în totalitate a actelor fiscale atacate, efectul retroactiv al hotărârilor CJUE care confirmă existența unor vicii esențiale în cazul actelor administrative atacate, ducând la anularea integrală a actelor atacate.

Chiar dacă s-a stabilit în sarcina sa faptul că a devenind plătitor de TVA începând cu luna februarie 2013, organul fiscal avea obligația de înregistrare a sa ca plătitor de TVA din oficiu potrivit art. 153 alin.7 Cod fiscal:

*“Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea”.*

Așadar, conduita contribuabilului, care a omis să solicite înregistrarea în scopuri de TVA trebuia asanată de către organul fiscal, tocmai în considerarea statului acordat reclamantului (de plătitor de TVA).

Aplicând în speța de față cele statuate de către CJUE în cauzele Tulică și Plavoșin, respectiv Salomie și Oltean, rezultă că actele administrativ-fiscale contestate au fost emise cu încălcarea normelor europene în ceea ce privește determinarea bazei de calcul a TVA și recunoașterea dreptului de deducere, aceste vicii reprezentând elemente de fond esențiale pentru determinarea TVA-ului datorat în conformitate cu normele europene, neputând fi înlăturare altfel decât prin anularea în totalitate a actelor administrativ-fiscale contestate.

Această soluție se impune cu atât mai mult cu cât atribuția de stabilire a obligației fiscale este în competența exclusivă a organelor fiscale (art. 7 alin.2, art. 23, art.32, art. 41 Cod pr. fiscală), decizia de impunere fiind singurul act prin care se determină sumele de bani datorate bugetului de stat de către contribuabil.

Tocmai în considerarea acestui aspect, CJUE a statuat că principiul cooperării loiale impune organului administrativ obligația de a revizui o decizie administrativă definitivă pentru a se lua în calcul interpretarea dispozițiilor relevante pe care Curtea a făcut-o între timp (hotărârea pronunțată în cauza Kuhne & Heitz NV).

Mai mult decât atât, dacă s-a constatat faptul că ar face parte din categoria persoanelor supuse acestei obligații fiscale, trebuie să i se recunoască dreptul de a deduce această taxă în conformitate cu prevederile art 145-147 din Legea nr 571/2003, solicitând pe această cale aplicarea dreptului de deducere a TVA-ului.

Deductibilitatea TVA este condiție obligatorie a mecanismului TVA. Or, anterior pronunțării în cauzele Tulică și Plavoșin (C 249/12 și C 250/12)

și Salomie și Oltean (C 183/14), există o practică a CJUE cu privire la obligativitatea administrației fiscale ca să permită deductibilitatea TVA.

În materie fiscală, contribuabilul are dreptul de a fi informat în avans asupra actelor pe care le efectuează într-o manieră care să-i permită să se comporte în cunoștință de cauză de așa maniera încât să poată acționa preventiv.

Organul fiscal a stabilit greșit quantumul obligației de plată, Curtea Europeană de Justiție prin prevederile art. 2 din prima directivă în materie de TVA consacră principiul neutralității fiscale în sensul că TVA este un impozit general pe consumație aplicat asupra bunurilor și serviciilor, direct proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înainte de etapa perceperii impozitului.

La fiecare tranzacție, TVA, calculată în funcție de prețul bunurilor și serviciilor conform cotei de impunere aplicabile, va fi exigibilă după deducerea quantumului taxei suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflecta în costul bunurilor sau serviciilor.

Adăugarea TVA la prețul de vânzare convenit între petent și cumpărători, preț care include în quantumul său TVA, conduce la aplicarea de TVA la TVA ceea ce constituie în mod cert o încălcare a principiului neutralității TVA și la transformarea TVA într-un *“cost al afacerii”*.

Jurisprudența constantă a Curții Europene este în sensul că principiul neutralității fiscale și în special dreptul de deducere constituie, în calitate de parte integrantă a mecanismului TVA, un principiu fundamental inerent sistemului pus în aplicare de legislația comunitară.

În acest context, principiul securității juridice a fost consacrat pe cale jurisprudențială la nivel european, iar pentru materia fiscală prezintă o importanță deosebită o constatare a Curții de Justiție Europene: asigurarea securității juridice trebuie observată cu mai mare strictețe în cazul regulilor susceptibile să producă consecințe financiare, astfel încât cei vizați de aceste reguli să cunoască precis întinderea obligațiilor impuse de asemenea reguli (Curtea a reluat, de altfel, aceste considerații și în cauza Salomie și Oltean, în cadrul par. 30-33).

Potentul solicită anularea deciziilor atacate pe considerentul că sunt date cu aplicarea greșită a legii, în speța de față dedusă judecătii fiind aplicabile prevederile art.126 alin.(4) Legea 571/2003 Cod Fiscal (în vigoare la data efectuării operațiunilor derulate în anul 2011) în sensul că, nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:

a) sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;

b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin norme.

Este evident, pentru ca operațiunile în discuție să fie considerate impozabile, cele două condiții trebuie îndeplinite cumulativ.

În ceea ce privește prima condiție, contractele de vânzare-cumpărare încheiate de petent au fost achiziții de la persoane fizice, așa încât, în considerarea calității de persoană neimpozabilă a revânzătorului, aceste operațiuni sunt neimpozabile.

Chiar dacă s-a depășit plafonul de 10.000 de euro în cursul anului 2012 și nu am solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu 01.02.2013, fiind vorba despre operațiuni neimpozabile nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru a fi înregistrat ca plătitor de TVA.

Mai mult decât atât, nelegalitatea deciziei contestate este dată de faptul că, pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut la art. 152<sup>2</sup> alin.(1) lit. g) din Legea nr 571/2003.

Prin textul de lege menționat se stabilește un regim special de taxare pentru mai multe categorii de bunuri, respectiv regimul marjei profitului: *“ART. 152<sup>2</sup> Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități*

*(1) în sensul prezentului articol: (...)*

*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”.*

Acest regim special se aplică de drept în ceea ce îl privește, în condițiile în care a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile, textul art. 152<sup>2</sup> alin.(2) din L 571/2003, fiind imperativ în acest sens:

*“(2) Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:*

*a) o persoană neimpozabilă;*

*b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);*

*c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;*

*d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special”*,

singura derogare de la acest regim fiind la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, în conformitate cu art.152 alin.(7) din Codul Fiscal:

*“(7) Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, inclusiv pentru livrările de bunuri pentru care se poate exercita opțiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3)”*.

În consecință, dat fiind faptul că organul fiscal i-a aplicat regimul normal de taxare, deși în lipsa unei manifestări exprese de voință în sens contrar din partea sa regimul aplicabil era cel prevăzut de art.152<sup>2</sup> alin.(2) Cod fiscal, este evident faptul că deciziile contestate sunt nelegale.

Mai mult decât atât, baza de impozitare stabilită de organul fiscal prin deciziile atacate este eronat calculată, organul fiscal trebuind să stabilească baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, bază de impunere care nu poate să ignore realitatea că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli.

Organul fiscal nu face decât o estimare a veniturilor, fără a face și o deducere corespunzătoare a cheltuielilor, o estimare neputând avea pretenția de a corespunde perfect realității faptice, neluând în considerare faptul că nu s-a realizat profit din operațiile derulate.

Față de toate aceste considerente arătate, petentul solicită anularea Deciziilor de impunere nr. .../...2018 și nr. .../...2018 emise de AJFP Hunedoara.

## **II. Prin Deciziile de impunere nr. .../...2018 și nr. .../...2018, emise de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:**

Organele de inspecție fiscală, referitor la activitatea desfășurată, au constatat că dl. **X**, a achiziționat autovehicule, pe care ulterior le-a înstrăinat către diferite persoane fizice, fără a fi autorizat să desfășoare aceasta activitate economică, de natură comercială, obținând din aceste operațiuni, venituri care nu au fost declarate organelor fiscale teritoriale competente.

Astfel, în perioada 01.01.2012 - 31.12.2016, dl. **X** a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... de autovehicule, conform documentelor deținute cu privire la achizițiile și înstrăinările efectuate, centralizate de organele de inspecție fiscală, în anexa nr.2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și care defalcate pe ani, se prezintă în felul următor:

- În anul 2012 a realizat venituri în sumă de ... lei din vânzarea unui număr de ... autovehicule;

- În anul 2013 a realizat venituri în sumă de ... lei din vânzarea unui număr de ... autovehicule;
- În anul 2014, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule;
- În anul 2015, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui autovehicul;
- În anul 2016, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule.

**II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2012 – 31.12.2016.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. **X**, în perioada 2012 – 2016, a efectuat operațiuni economice, cu caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

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

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

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la **art. 152 alin.(1) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioadele incidente operațiunilor în cauză.

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire,



respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 220.000 lei.

Având în vedere contractele de vânzare - cumpărare analizate de către echipa de inspecție fiscală, precum și prevederile legale mai sus enunțate cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor impozabile din punct de vedere TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- În perioada 01.01.2012 - 31.12.2016, dl. **X**, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulat de ... lei, din vânzarea a ... de autovehicule, prezentate de către organele de inspecție fiscală, în anexa nr.2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

- În luna decembrie 2012, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (65.000 euro, respectiv 220.000 lei), veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale anterior menționate, data de la care dl. **X** a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, era 01.02.2012, în consecință, organele fiscale competente, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, respectiv, art. 310 alin.(10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor **art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 322 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

În baza celor menționate mai sus, a rezultat faptul că, dl. **X**, desfășoară operațiuni impozabile, care intră în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art. 126, literele a) – d) din Codul fiscal, respectiv achiziționarea și vânzarea de autovehicule, către beneficiari persoane fizice, stabilite în România, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel, calitatea de persoană impozabilă, potrivit prevederilor **art. 125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 18, art. 127 alin. (1) (2) din Legea nr. 571/2003** cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu **pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003**

De asemenea, operațiunile impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, sunt definite și la art.126 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că din analiza coroborată a prevederilor **art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, rezultă că intră în sfera de aplicare a TVA și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, astfel, transferul dreptului de proprietate al autovehiculelor, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție;

b) cea de-a doua condiție este de la sine înțeleasă îndeplinită, locul de vânzare a autovehiculelor, fiind în România;

c) livrarea bunurilor a fost realizată de o persoană impozabilă, așa cum este definită la art. 127, alin. (1) din Codul fiscal, care prevede că este considerată persoană impozabilă, orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități;

d) livrarea bunurilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, în cazul de față, activitatea fiind cea referitoare la operațiuni economice, cu caracter comercial.

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

Din perspectiva celor arătate mai sus, este evident că dl. X, a acționat ca o persoană impozabilă.

De asemenea, în baza **art.150 alin.(1) din Legea nr. 571/2003** cu modificările și completările ulterioare: *„Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, .... este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii....”*.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, pentru operațiuni economice cu caracter comercial având ca obiect vânzarea de autovehicule, contribuabilul, avea obligația de înregistrare ca persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, în conformitate art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dl. X, avea obligația să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, începând cu luna februarie 2013, având în vedere că, în baza contractelor de vânzare analizate, acesta a depășit plafonul minim din punct de vedere a TVA în luna decembrie 2012, când veniturile realizate au fost în sumă de ... lei (mai mare decât 220.000 lei, plafon minim).

**În ceea ce privește modul de stabilire a bazei de impozitare și calculul TVA datorată pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2016,** organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Dl. X, avea obligația declarării și înregistrării ca și persoană impozabilă în scop TVA, conform prevederilor art. 152 din Codul fiscal, începând cu data de **01.02.2013**, deoarece la finele lunii decembrie 2012, valoarea vânzării de atovehicule, a fost în valoare de **... lei**.

De asemenea în conformitate cu **art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal** și **art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a taxei

pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, iar prevederile **art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 322 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, arată: „*Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin.(1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic*”.

Situația cu tranzacțiile comerciale efectuate de către dl. **X** în perioada 01.01.2012 – 31.12.2016, este redată de către organele de inspecție fiscală, în raportul de inspecție fiscală, de unde rezultă faptul că valoarea cumulată a acestora este de ... lei, iar defalcată pe ani, situația este următoarea:

- Anul 2012, ... lei;
- Anul 2013, ... lei;
- Anul 2014, ... lei;
- Anul 2015, ... lei;
- Anul 2016, ... lei.

În ceea ce privește TVA colectată, pentru veniturile realizate, dl. **X**, începând cu luna februarie 2013, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: februarie 2013 – decembrie 2015), conform prevederilor **art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003** și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor **art.291 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, **aplicând procedeul sutei mărite**, conform **pct. 23** din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv **pct.36 din Normele metodologice de aplicare**, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei, fiind prezentată de organele de inspecție fiscală în anexa nr.3, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

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

Astfel, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei pentru documente care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale.

În concluzie, consecință fiscală constă în stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare de plată, pentru perioada 01.02.2013 – 31.12.2016, în sumă totală de ... lei,

ca diferență între TVA colectată, în sumă de ... lei și TVA deductibilă, în sumă de ... lei.

**II.2. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală ... lei reprezentând:**

... lei - impozit pe venit;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale.

**II.2.1. Cu privire la impozitul pe venit în sumă de ... lei:**

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv documentele de achiziție/dobândire autovehicule, precum și documentele de vânzare/înstrăinare a acestora, s-a constatat că în anul 2012, contribuabilul a achiziționat un număr de ... autovehicule și a vândut ... autovehicule.

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

Pentru anul 2012 contribuabilul nu a depus declarația de venit la organul fiscal teritorial de care aparține, încălcând prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal: "Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere."

În urma verificării documentelor deținute, echipa de inspecție fiscală a constatat că veniturile realizate în anul 2012 au fost în sumă de ... lei. De asemenea, pe baza documentelor deținute de echipa de inspecție fiscală, au fost constatate cheltuieli în valoare de ... lei, care reprezintă valoarea de achiziție a autovehiculelor înstrăinate.

Astfel, în anul fiscal 2012, în urma inspecției fiscale a rezultat UN VENIT NET în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au invocat art.48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) *Venitul brut cuprinde:*

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

Aferent veniturii net în sumă de ... lei, organul de inspecție fiscală a stabilit un **impozit pe venit suplimentar aferent anului 2012 în valoare de ... lei**, în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează următoarele:

„(1) *Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:*

a) *activități independente;*”

**II.2.2. Cu privire la suma de ... lei reprezentând contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate din activități independente:**

Verificarea s-a efectuat în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv a Legii nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate a fost stabilită în conformitate cu prevederile:

- art. 296<sup>22</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296<sup>21</sup> 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”,* prin aplicarea cotei de impozitare prevăzută la art.296<sup>26</sup> alin.(1) lit.b) din Legea nr. 571/2003, asupra bazei de impozitare.

- art.296<sup>25</sup> alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80)”*.

- art.170 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independent, exclusiv*

*cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.”,*  
prin aplicarea cotei de impozitare prevăzută la art.156 lit.a) din Legea nr. 227/2015 asupra bazei de impozitare.

În urma verificării documentelor de achiziție, precum și de înstrăinare a autovehiculelor, organele de inspecție fiscală, au constatat și stabilit o baza impozabilă suplimentară nedeclarată organelor fiscale teritoriale competente, privind veniturile nete anuale pentru anii fiscali 2012, 2014 și 2016 astfel că, dl. X datorează CASS individuală suplimentară de plată, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală.

Consecința fiscală, constă în stabilirea unei **contribuții de asigurări sociale de sănătate suplimentară în sumă totală de ... lei**, aferentă veniturilor nete anuale stabilite de organele de inspecție fiscală, după cum urmează:

- Pentru anul fiscal 2012:

Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: ... lei

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar: ... lei (prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului net);

- Pentru anul fiscal 2013, în urma inspecției fiscale, s-a stabilit pierdere fiscală, astfel că petentul nu datorează Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar;

- Pentru anul fiscal 2014:

Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: ... lei

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar: ... lei;

- Pentru anul fiscal 2015, în urma inspecției fiscale, s-a stabilit pierdere fiscală, petentul nu datorează Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar;

- Pentru anul fiscal 2016:

Venit net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale: ... lei

Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar: ... lei.

### **II.2.3. Cu privire la suma de ... lei reprezentând contribuție individuală de asigurări sociale:**

Contribuția individuală de asigurări sociale a fost calculată în conformitate cu prevederile art. 296<sup>21</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și a articolelor nr. 148-150 din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- pentru anul 2012: ... lei;

- pentru anul 2013 : nu datorează, venitul net este inferior plafonului

- pentru anul 2014 : nu datorează, venitul net este inferior plafonului

- pentru anul 2015 : nu datorează, venitul net este inferior plafonului

- pentru anul 2016 : nu datorează, venitul net este inferior plafonului

Consecința fiscală, constă în stabilirea unei contribuții de asigurări de asigurări sociale individuale aferente veniturilor din activități independente, în sumă de ... lei.

**III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petent și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

Persoana fizică **X**, are domiciliul în ..., având C.N.P. ..., reprezentat prin avocat C... din ..., cu sediul profesional în ..., la dosarul contestației fiind depusă, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr. .../...2018.

Contestația a fost formulată împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând **TVA stabilită suplimentar**;

- **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe venit;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale.

**III.1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează TVA aferentă vânzărilor de autoturisme, în condițiile în care nu a declarat veniturile realizate la organul fiscal competent, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA conform prevederilor legale.**

**În fapt**, în perioada 01.01.2012 - 31.12.2016, dl. **X**, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... de autovehicule.

Astfel, contribuabilul a realizat în anul 2012 venituri în valoare de ... lei, depășind în luna decembrie plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei.

Întrucât data de la care dl. **X** trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA era **01.02.2013**, organele fiscale, în baza art. 153 alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 310 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA.

Organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: februarie 2013 – decembrie 2016), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei.

În ceea ce privește TVA deductibilă, în timpul controlului, organele de inspecție fiscală, au solicitat persoanei impozabile să prezinte documente suplimentare din care rezultă achizițiile efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile, în vederea acordării dreptului de deducere. Conform notei explicative, solicitată contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, acesta a declarat că nu mai deține alte documente față de cele centralizate de organele de inspecție fiscală. Astfel, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei.

În concluzie, consecința fiscală a constat în stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare de plată, pentru perioada 01.02.2013 – 31.12.2016, în sumă totală de ... lei, ca diferență între TVA colectată, în sumă de ... lei și TVA deductibilă, în sumă de ... lei.

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

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe



teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

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

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

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

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art. 125<sup>1</sup> pct. 18 din același act normativ, are următoarea semnificație:

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

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

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

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

Totodată, pct. (3) alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012 – 2015, stipulează:

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

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

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

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

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

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, alin. (1) lit. b) al acestui articol, în forma în vigoare în anul 2012, prevede:

*“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o*

*activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

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

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

*“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin. (2) lit. b).”*

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 220.000 lei (din anul 2012).

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

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

Astfel, potrivit pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2012-2016:

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

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

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

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

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

Având în vedere contractele de vânzare - cumpărare analizate de către echipa de inspecție fiscală, precum și prevederile legale mai sus enunțate cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor impozabile din punct de vedere TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- În perioada 01.01.2012 - 31.12.2016, dl. **X**, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule,

realizând un venit cumulat de ... lei, din vânzarea a ... de autovehicule, prezentate de către organele de inspecție fiscală în anexa la raportul de inspecție fiscală parțială.

- În luna decembrie 2012, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (65.000 euro, respectiv 220.000 lei), veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale anterior menționate, data de la care dl. **X** a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, era 01.02.2013, în consecință, organele fiscale competente au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, respectiv art. 310 alin.(10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (6), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu”.*

Conform prevederilor **art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 322 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, potrivit legii, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.02.2013.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina persoanei fizice colectarea TVA aferentă operațiunilor de vânzare autovehicule, stabilind TVA colectată în sumă de ... lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014, pentru vânzările efectuate către persoane fizice și prin aplicarea cotei standard pentru vânzările efectuate către persoane juridice, întrucât aceasta a realizat o activitate economică cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire de TVA, avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, devenind astfel persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

Astfel, pentru veniturile realizate în perioada 01.02.2013 - 31.12.2016 TVA colectată a fost stabilită aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv cota de 19,3548 % (24 x 100/124), conform art. 140 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

coroborate cu pct. 23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004:

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

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

iar pentru veniturile realizate în perioada 01.01.2016 - 31.03.2016, TVA colectată a fost stabilită aplicându-se procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv aplicând cota de 16,6667 % ( $20 \times 100/120$ ), conform art. 291 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

*b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestații de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv  $20 \times 100/120$  în cazul cotei standard și  $19 \times 100/119$  începând cu data de 1 ianuarie 2017,  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:*

*1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestații;*

*2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;*

*3. în orice situație în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și include taxa;*

*4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe*

valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată 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 beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”

Cu privire la susținerea petentului privind obligația organelor fiscale de a notifica contribuabilul și înregistrarea acestuia ca și plătitor de TVA, respectiv:

- *“Mai mult decât atât, petentul arată că dacă întradevăr exista obligația legală de a se înregistra ca plătitor de TVA, organul fiscal avea obligația înregistrării sale ca plătitor de TVA din oficiu potrivit art.153 alin.(7) Cod fiscal de la data când s-a considerat că există această obligație, nefiindu-mi adusă la cunoștință nici o decizie în acest sens.”*

- *„Chiar dacă s-a stabilit în sarcina sa faptul că a devenind plătitor de TVA începând cu luna februarie 2013, organul fiscal avea obligația de înregistrare a sa ca plătitor de TVA din oficiu potrivit art. 153 al 7 Cod fiscal: “Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea”.*

- *“Așadar, conduita contribuabilului, care a omis să solicite înregistrarea în scopuri de TVA trebuia asanată de către organul fiscal, tocmai în considerarea statului acordat reclamantului (de plătitor de TVA)”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezultă și din constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse, atât în raportul de inspecție fiscală parțială, cât și în sesizarea penală înaintată organelor de cercetare penală, organele fiscale competente au fost în imposibilitatea notificării contestatarului și înregistrării acestuia ca și plătitor de TVA, din moment ce acesta, în perioada supusă verificării nu și-a declarat veniturile impozabile realizate din activitatea de comercializare a autovehiculelor la organele fiscale competente, aspect care face obiectul sesizării penale nr. .../...2018 împotriva dl. X, cu domiciliul în ..., având C.N.P. ... a fost formulată sesizare penală înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara în vederea începerii cercetării acestuia și constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive cu privire la săvârșirea infracțiunilor prevăzute și sancționate de art.9 alin.(1) lit.a) și lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.*

În ceea ce privește susținerea petentului că:

- *“din vânzarea autovehiculelor nu a realizat profit”;*

- *“în cazul în care se constată existența obligației de plată, cuantumul obligației de plată este greșit stabilit prin adăugarea TVA la prețul de vânzare”;*

- “s-a încălcat principiul neutralității fiscale, neacordându-i-se dreptul de deducere a TVA, prin invocarea neînregistrării în prealabil ca și persoană impozabilă”;

- “dacă s-a constatat faptul că ar face parte din categoria persoanelor supuse acestei obligații fiscale, trebuie să i se recunoască dreptul de a deduce această taxă în conformitate cu prevederile art.145-147 din Legea nr 571/2003, solicitând pe această cale aplicarea dreptului de deducere a TVA-ului.”

- “deductibilitatea TVA este condiție obligatorie a mecanismului TVA. Or, anterior pronunțării în cauzele Tulică și Plavoșin (C 249/12 și C 250/12) și Salomie și Oltean (C 183/14), există o practică a CJUE cu privire la obligativitatea administrației fiscale ca să permită deductibilitatea TVA”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- organele de inspecție fiscală, au stabilit TVA colectată în sumă de ... lei aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv cota redusă de 19,3548 % (24 x 100/124), pentru veniturile realizate în perioada 01.03.2012 - 31.12.2015, respectiv cota redusă de 16,6667 % (20 x 100/120), pentru veniturile realizate în perioada 01.01.2016 - 31.03.2016, astfel că nu se poate invoca de către petent faptul că TVA a fost stabilită:

„prin adăugarea TVA la prețul de vânzare”, în condițiile în care TVA colectată a fost stabilită prin procedeul sutei mărite, TVA extrăgându-se din prețul de vânzare (din veniturile realizate), iar baza impozabilă din punct de vedere a impozitului pe venit (afertă veniturilor realizate) diminându-se cu contravaloarea TVA colectată. Astfel, cu atât mai mult afirmația contestatarului cu privire la faptul că, din vânzarea autovehiculelor nu a realizat profit este nefondată întrucât, acest aspect se datorează în mare parte diminuării valorii vânzărilor (a veniturilor realizate) cu TVA colectată, fapt ce demonstrează din nou, că taxa a fost stabilită prin aplicarea procedeului sutei mărite, prin extragere din prețul de vânzare și nu prin adăugare la prețul de vânzare, cum eronat susține petentul;

- organele de inspecție fiscală, au ținut cont de TVA deductibilă în sumă de ... lei aferentă documentelor care au îndeplinit calitatea de documente justificative conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, iar prin contestație petentul nu prezintă niciun fel de document care să îndeplinească calitatea de documente justificative conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere, și de care organele de inspecție fiscală să nu fi ținut cont la calculul TVA deductibilă, astfel că nu se poate invoca de către petent faptul că: „nu i s-a recunoscut dreptul de a deduce TVA”, întrucât organele fiscale au acordat petentului dreptul de deducere a TVA pentru toate documentele justificative prezentate de acesta.

Învedereăm că, într-o speță similară s-a pronunțat și CJUE prin Hotărârea din 5 octombrie 2016 în cauza C-576/15 Maya Marinova:

“39. Lipsa ținerii unei contabilități care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de către administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice colectarea în mod



corect a acestei taxe și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului. În consecință, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să considere că astfel de neîndepliniri ale obligațiilor reprezintă o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 48 și 49, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 56).

40. Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele prevăzute de această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

41. Curtea a precizat că din această dispoziție, precum și din articolul 2 și din articolul 250 alineatul (1) din directiva menționată și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 25 și jurisprudența citată).(...)

48. Astfel, s-ar părea că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiectiv determinarea bazei de impozitare celei mai apropiate de contravaloarea efectiv încasată de persoana impozabilă în cazurile în care nu este posibil să se obțină date obiective referitoare la datele operațiunilor impozabile, la destinatarii acestora, precum și la veniturile impozabile ale persoanei impozabile din cauza comportamentului fraudulos al acesteia și în special din cauza neîndeplinirii de către aceasta a obligației de a ține o contabilitate adecvată, care să permită instituțiilor naționale competente să restabilească situația în funcție de informațiile de care dispun, ținând seama de toate circumstanțele individuale.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt

prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudă.”

**În ceea ce privește susținerea petentului privitoare la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152<sup>2</sup> alin.(1) lit.g) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, învederăm următoarele:**

Art.6 alin.(1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale, prevede că: *“Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrate și autorizate, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.”*

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

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

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

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

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.64 alin.(7), precizează: “În scopul aplicării art.152<sup>2</sup> alin.(13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini obligațiile prevăzute la punctele a), b), c), d) și e)”, iar petentul NU a îndeplinit aceste obligații, pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.

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

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

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

Prin urmare, **pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art.152<sup>2</sup> Cod fiscal, dl. X, trebuia să fie autorizat**, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit art.153 Cod fiscal, aspecte care acesta nu le-a îndeplinit, astfel că organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de art.152<sup>2</sup> Cod fiscal. Contestatorul putea aplica regimul special pentru bunuri second-hand, în cazul în care se înregistra în scopuri de TVA, se autoriza și își declara veniturile realizate din activitatea comercială, și emitea facturi, cu obligativitatea înscrierii acestei mențiuni.

**În consecință**, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, pentru perioada 01.02.2013 - 31.12.2016, **au stabilit o TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei** (TVA colectată ... lei - TVA deductibilă ... lei).

Față de cele prezentate mai sus la punctul **III.1.** și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*,

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.../2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

**se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de **... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.**

**III.2. Referitor la capătul de cerere cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice,**

**emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:**

... lei - impozit pe venit;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale,

**cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care petentul în susținere contestației nu invocă niciun temei de fapt și drept, conform normelor legale.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată persoana fizică **X** a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme în vederea revânzării, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Pentru perioada 2012 – 2016, organele de inspecție fiscală, urmare a verificării documentelor de achiziție și de înstrăinare a autovehiculelor, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2018 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2018 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, au constatat și stabilit o bază impozabilă suplimentară nedeclarată organelor fiscale teritoriale competente, iar asupra veniturilor nete realizate, petentul avea obligația de a calcula, a reține și de a vira impozit pe venit, contribuții asigurări sociale de sănătate și contribuții de asigurări sociale.

Astfel pentru venitul net realizat în anul 2012 în sumă de ... lei, petentul avea obligația de a calcul și de a vira **impozit pe venit în sumă de ... lei**, stabilit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, petentul avea obligația de a calcula, a reține și de a vira **contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de ...**, stabilită de organele de inspecție fiscală potrivit prevederilor art.296<sup>22</sup> alin.(2), art.296<sup>25</sup> alin.(3) și art.296<sup>26</sup> alin.(1) lit.b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.156 lit.a) și art.170 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- Anul fiscal 2012, pentru venitul net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale, în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de ... lei (prin aplicarea cotei de 5,5 % asupra veniturii net);

- Anul fiscal 2013, în urma inspecției fiscale, s-a stabilit pierdere fiscală, astfel că petentul nu datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar;
- Anul fiscal 2014, pentru venitul net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de ... lei;
- Anul fiscal 2015, în urma inspecției fiscale, s-a stabilit pierdere fiscală, petentul nu datorează Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar;
- Anul fiscal 2016, pentru venitul net suplimentar stabilit în urma inspecției fiscale în sumă de ... lei, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de ... lei.

De asemenea pentru anii 2012 – 2016, petentul avea obligația de a calcula, a reține și de a vira **contribuția individuală de asigurări sociale în sumă totală de ... lei**, calculată în conformitate cu prevederile art. 296<sup>21</sup> din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și a articolelor nr. 148-150 din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- pentru anul 2012: ... lei (salariu mediu brut pe economie .../lună, ... x 35% = ... lei, ... lei x 31,6% = ... lei/lună, ... lei x 12 luni = ... lei);
- pentru anii 2013 – 2016, nu datorează, venitul net este inferior plafonului.

Prin contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, petentul nu prezintă **motivele de fapt și drept** pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

În speță sunt aplicabile prevederile Titlului VIII - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“Art.269 Forma și conținutul contestației**

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

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

Totodată, sunt incidente și prevederile pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.../2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*“Contestația poate fi respinsă ca: (...)*

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

*coroborate cu prevederile pct.2.5. din același act normativ:*

*“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să indice **atât motivele de fapt, cât și de drept**, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“Soluționarea contestației*

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

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare,  **motivele de fapt și de drept**  pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea** și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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

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

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

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice

acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

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

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 *“cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”* și art.250 *“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Din cele ce preced și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui ANAF nr.3.../2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)*

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

**se va respinge ca nemotivată contestația împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

... lei - impozit pe venit;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3.../2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **D E C I D E :**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de dl. **X din ...**, reprezentat prin avocat C... din ..., împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând **TVA stabilită suplimentar**.

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de dl. **X din ...**, reprezentat prin avocat C... din ..., împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2018** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2018, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând:

... lei - impozit pe venit;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate;

... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale.

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

Prezenta decizie se comunică la:

- dl. X din ...;

- A.J.F.P Hunedoara – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice,

cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3.../2015.

**DIRECTOR GENERAL**