



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

DECIZIA nr. 3142 din 2018

privind soluționarea contestațiilor depuse de persoana fizică
X din ...,
reprezentat prin avocat C... din ...,
înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. .../...**2017** și nr. .../...**2018**.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu adresele nr. .../...2017, respectiv nr. .../...2018, înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017 și nr. .../...2018, asupra contestațiilor depuse de persoana fizică X, cu domiciliul în ..., având C.N.P. ..., reprezentat prin avocat C... din ..., cu sediul profesional în

Contestațiile au fost depuse la registratura A.J.F.P ..., fiind înregistrate sub nr. .../...2017, respectiv sub nr. .../...2018, iar la A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală înregistrate sub nr. .../...2017, respectiv sub nr. .../...2018.

Contestațiile au fost formulate împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2017** 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. .../...2017** 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** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
 - ... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014.
- **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, (prin care a fost corectată și înlocuită Decizia de impunere nr. .../...2017 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** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;

... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petentul a atacat în procedura prealabilă **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și **Decizia de impunere nr. .../...2017** 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017**.

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 ... - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. .../...2017, prejudiciul stabilit pentru care s-a constituit parte civilă este în sumă totală de ... lei, din care:

- TVA: ... lei;

- CASS individuală: ... lei.

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit și reținut în sarcina petentului TVA și CASS 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.

Contestațiile au fost semnate și ștampilate de reprezentantul legal al petentului, avocatul C... din ..., la dosarul contestațiilor fiind depuse, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr..../...2017 și respectiv cu seria ... nr.... din ...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. .../...2017 și nr. .../...2017, au fost comunicate petentului în data de ...2017, 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 ... sub nr. .../...2017;
- 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, (prin care a fost înlocuită Decizia de impunere nr. .../...2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice) a fost comunicată petentului în data de ...2018, potrivit celor menționate pe un exemplar al deciziei de impunere aflate în copie la dosarul contestației.

Referitor la conexarea dosarelor contestațiilor, în speță sunt incidente prevederile **OPANAF nr.3741/2015** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care la **pct.9.5.** precizează:

„9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

Față de cele mai sus arătate, în condițiile în care contestațiile petentei au fost formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și 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, prin care a fost înlocuită **Decizia de impunere nr. .../...2017** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, ambele decizii emise de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, în baza **Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017**, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conecta dosarele contestațiilor formulate de de persoana fizică **X din ...**, reprezentat prin avocat C... din ..., înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017 și nr. .../...2018, cu consecința emiterii de către D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 a unei singure decizii în soluționarea acestor două contestații.

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 contestațiilor formulate de persoana fizică X din

I. Prin contestațiile formulate împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 și a Deciziei de impunere nr. .../...2017 și împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018 (prin care a fost corectată și înlocuită Decizia de impunere nr. .../...2017), persoana fizică X din ..., reprezentată prin avocat C... din ..., susține următoarele:

Prin prima contestație, petentul reține că prin actele de control contestate s-a stabilit de către organul de control fiscal faptul că în perioada 01.01.2011-31.12.2016 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.

Potentul susține că în cazul în care se constată existența obligației de plată, cuantumul 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 octombrie 2011, 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).

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 (Hotărârea din 1 martie 7 2012, Polski Trawertyn, 280/10, punctele 28, 29, 33, 37, 40, 42, 47 și 48, Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, C 268/83, punctul 23, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C 110/94, punctul 16, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Faxworld, Cauza CEJ 137/02, punctele 41 și 42, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, Cauza CEJ 32/03, punctul 33, Hotărârea din 15 iulie 2010 Pannon Gep Centrum, Cauza CEJ 368/09, punctul 37, Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C 62/93, punctul 18, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C 110/98 - C 147/98, punctul 43, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C 439/04 și C 440/04, punctul 47, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C 385/09, punctul 42, Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C 90/02, Rec., punctele 51 și 52, Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C 309/06, punctele 39-41, Hotărârea din 29 septembrie NCC Construction Denmark, C 174/08, punctele 24 și 27, Hotărârea din 12 mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C 107/10, punctul 32, Hotărârea din 4 octombrie 1995, Armbrecht, C 291/02, punctul 17, 18 și 24, Hotărârea din 6 martie 2008, Nordania Finans și BG Factoring, C 98/07, punctul 19, Hotărârea din 21 septembrie 1988 Comisia/Franța, C 50/87, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C 25/07, punctele 14 și 15, Hotărârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C 74/08, punctul 15).

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 cuantumului taxei suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflecta în costul bunurilor sau serviciilor.

Adăugarea TVA la prețul de vânzare convenit între mine și cumpărători, preț care include în cuantumul 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).

Petentul, referitor la plata CASS-ului consideră că și această obligație de plată a fost greșit stabilită în sarcina sa, organul fiscal stabilind fără dubiu faptul că nu datorează impozit pe venit întrucât în fiecare an din cei supuși controlului fiscal nu a realizat venituri supuse impozitării, sens în care și această contribuție stabilită în sarcina sa o consideră greșit aplicată, cu încălcarea dispozițiilor art.296 din Legea nr. 571/2003.

Prin a doua contestație, petentul arată că prin decizia atacată organul de inspecție fiscală a dispus înlocuirea deciziei contestate inițial, și la care nu a primit niciun răspuns, procedând în mod arbitrar și lipsit de orice argument juridic.

Potentul, reiterează și referitor la această obligație de plată că fost greșit stabilită în sarcina sa, organul fiscal stabilind fără dubiu faptul că nu datorează impozit pe venit întrucât în fiecare an din cei supuși controlului fiscal nu a realizat venituri supuse impozitării, sens în care și această contribuție stabilită în sarcina sa o consideră greșit aplicată, cu încălcarea dispozițiilor art.296 din Legea nr. 571/2003.

Față de toate aceste considerente arătate prin cele două contestații, petentul solicită anularea Deciziilor de impunere nr. .../...2017, nr. .../...2017 și nr. .../...2018 emise de AJFP ... - Inspecție Fiscală, anularea creanțelor fiscale principale în sarcina sa, în cuantum total de ... lei, reprezentând ... lei - TVA stabilită suplimentar și ... lei - CASS stabilită suplimentar.

II. Prin Deciziile de impunere nr. .../...2017, nr. .../...2017 și nr. .../...2018 (prin care a fost corectată și înlocuită Decizia de impunere nr. .../...2017), emise de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, 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 01.01.2011-31.12.2016, 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 anexele nr.2.1-2.6, care fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și care defalcate pe ani, se prezintă în felul următor:

- În anul 2011, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2.1. care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2012, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2.2., care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2013, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2.3., care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2014, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2.4, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.;
- În anul 2015, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2.5., care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2016, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2.6., care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2017 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 01.10.2011 – 31.12.2016.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X, în perioada 2011 – 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 2011 au fost în valoare de ... lei, depășind în luna iulie, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 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 2.1. 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 01.09.2011.

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 119.000 lei (anul 2011), respectiv 220.000 lei (din anul 2012).

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 01.01.2011 - 31.12.2016, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... autovehicule, prezentate de către organele de inspecție fiscală, în anexa nr.2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

- În luna iulie 2011, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr.2.1.

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 01.09.2011 (cu precizarea că în luna septembrie nu a fost efectuată nicio vânzare), în consecință, organele fiscale competente, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, vor proceda la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, respectiv, art. 310 alin.(10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

În baza celor menționate mai sus, a rezultat faptul că, 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. 125¹ 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 septembrie 2011, având în vedere că, în baza contractelor de vânzare analizate, acesta a depășit plafonul minim din punct de vedere a TVA în luna iulie 2011, când veniturile realizate au fost în sumă de ... lei (mai mare decât 119.000 lei, plafon minim), anexa 2.1. la raportul de inspecție fiscală parțială.

Organele de inspecție fiscală au făcut precizarea că veniturile obținute de contribuabil în anul fiscal 2011, au fost în sumă de ... lei, conform documentelor centralizate de către organele de inspecție fiscală în anexa 2.1.

În ceea ce privește modul de stabilire a bazei de impozitare și calculul TVA datorată pentru perioada 01.10.2011 – 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 **01.09.2011**, deoarece la finele lunii iulie 2011, 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 01.01.2011 – 31.12.2016, este redată de către organele de

inspecție fiscală, în anexele nr.2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 care fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală, de unde rezultă faptul că valoarea cumulată a acestora este de ... lei, iar defalcată pe ani, este următoarea:

- Anul 2011, ... lei;
- 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 septembrie 2011, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor **art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003** și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor **art.291 alin.(1) 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.

Conform notei explicative, anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală, 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 și prezentate în anexa nr.2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5 și 2.6.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei prezentat în anexa nr.3.1 (... lei, an 2012 + ... lei, an 2013 + ... lei, an 2014) pentru autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la persoane juridice, documente care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale în valoare de ... lei, inclusiv TVA, care sunt menționate în anexele 2.1, 2.2.,2.3, 2.4, 2.5 și 2.6.

În concluzie, consecință fiscală constă în stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare de plată, pentru perioada 01.10.2011 – 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. .../...2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice (corectată și înlocuită prin Decizia de impunere nr. .../...2018), cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
 - ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014,
- organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale este **01.01.2011 – 31.12.2015.**

Organele de inspecție fiscală au arătat faptul că Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate, este stabilită în conformitate cu prevederile:

- Legii nr.95/2006, coroborat cu Ordinul nr.617/2007, emis de CNAS.
- OUG nr.125/2011, pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, ART.V alin.(3).
- art.296²¹ alin. (1) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;
- art.296²² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;
- art.296²⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Consecința fiscală, constă în stabilirea unei contribuții de asigurări de sănătate suplimentară, aferentă diferențelor suplimentare privind veniturile anuale, constatate de organele de inspecție fiscală, în sumă de ... lei, după cum urmează:

- Pentru anul 2012 CASS datorată: ... lei
- Pentru anul 2014 CASS datorată: ... lei

II.3. 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, (prin care a fost corectată și înlocuită Decizia de impunere nr. .../...2017), cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
 - ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015,
- organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:**

Perioada supusă inspecției fiscale este **01.01.2011 – 31.12.2015.**

Organele de inspecție fiscală au arătat faptul că Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate, este stabilită în conformitate cu prevederile:

- Legii nr.95/2006, coroborat cu Ordinul nr.617/2007, emis de CNAS.
- OUG nr.125/2011, pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, ART.V alin.(3).
- art.296²¹ alin. (1) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;
- art.296²² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare;
- art.296²⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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 și 2015**, astfel că dl. X, datorează CASS individuală suplimentară de plată, modul de calcul fiind prezentat în anexele nr. 2.2 și 2.5, care fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

Consecința fiscală, constă în stabilirea unei contribuții de asigurări de sănătate suplimentară, aferentă diferențelor suplimentare privind veniturile anuale, constatate de organele de inspecție fiscală, în sumă de ... **lei**, după cum urmează:

- Pentru anul 2012 CASS datorată: ... **lei**
- Pentru anul 2015 CASS datorată: ... **lei**

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarele cauzelor 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 depuse, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr.../...2017 și respectiv cu seria ... nr.... din ...2018.

Contestațiile au fost formulate împotriva:

- **Deciziei de impunere nr. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de ... **lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar;
- **Deciziei de impunere nr. .../...2017** 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de ... **lei** reprezentând:
 - ... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
 - ... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014,

respectiv 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, (prin care a fost corectată și înlocuită Decizia de impunere nr. .../...2017), emisă de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017 cu privire la suma totală de ... **lei** reprezentând:
 - ... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
 - ... **lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015.

III.1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 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 01.01.2011 - 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 cumulat de ... lei, din vânzarea a ... de autovehicule.**

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

Întrucât data de la care dl. X trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA era 01.09.2011, organele fiscale, în baza art. 153 alin. 7) din Codul fiscal, au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, potrivit art. 310 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeele 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 (... lei, an 2012 + ... lei, an 2013 + ... lei, an 2014) pentru autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la persoane juridice, în valoare de ... lei, inclusiv TVA.

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 01.10.2011 – 31.12.2016, în sumă totală de ... lei, ca diferență între TVA colectată, în sumă de ... lei și TVA deductibilă, în sumă de ... lei.

Prin contestație petentul susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare următoarele aspecte:

- în perioada 01.01.2011-31.12.2016 a înstrăinat către diferite persoane fizice mai multe autovehicule, fără a fi autorizat să desfășoare aceasta activitate economică, obținând venituri supuse impozitării, fără a se ține cont de faptul că nu a realizat profit din aceste operațiuni;
- contribuabilul 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;
- organul fiscal avea obligația înregistrării 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-i adusă la cunoștință nicio decizie în acest sens;
- în cazul în care se constată existența obligației de plată, cuantumul obligației de plată este greșit stabilit prin adăugarea TVA la prețul de vânzare, așa cum reiese din actul de control încheiat în deficit fiecare an calendaristic în actul de control atacat;
- s-a încălcat principiul neutralității fiscale, neacordându-i-se dreptul de deducere a TVA, prin invocarea neînregistrării în prealabil ca și persoană impozabilă;
- referitor la plata CASS, contribuabilul consideră că și această plată a fost greșit stabilită în sarcina sa, deoarece organul fiscal a stabilit că nu datorează impozit pe venit;
- în sprijinul celor menționate mai sus, dl. X nu prezintă nici un fel de înscrisuri sau probe.

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. 125¹ pct. 18 din același act normativ, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI

privind TVA în condițiile în care: „desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

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

În explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin 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 2011 – 2015, stipulează:

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria

persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

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

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

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

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

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

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

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

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 119.000 lei (anul 2011), respectiv 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 35.000 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 2011-2016:

„(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 procedeul 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 01.01.2011 - 31.12.2016, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... autovehicule, prezentate de către organele de inspecție fiscală, în anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală parțială.

- În luna iulie 2011, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate până la 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 01.09.2011 (cu precizarea că în luna septembrie nu a fost efectuată nicio vânzare), în consecință, organele fiscale competente vor proceda 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. 156¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art. 322 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

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 01.09.2011.

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 procedeului 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 01.10.2011 - 31.12.2015 TVA colectată a fost stabilită aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv cota de 19,3548 % ($24 \times 100/124$), 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 prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”,

iar pentru 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/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări 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/prestării;

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 octombrie 2011, 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. .../...2017 împotriva dl. X, CNP ..., domiciliat în ..., sesizare penală înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul ... 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 (petentul invocând o serie de cauze din jurisprudența CJUE)”,
acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:
 - organele de inspecție fiscală, au stabilit TVA colectată în sumă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei) aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv cota redusă de 19,3548 % (24 x 100/124), pentru veniturile realizate în perioada 01.10.2011 - 31.12.2015 (cu mențiunea că în luna septembrie 2011 petentul nu a realizat venituri), 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 venitului (afertă veniturilor realizate) diminuându-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 procedurii 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 (... lei + ... lei + ... lei) aferentă autovehiculelor achiziționate pe bază de factură în valoare de ... lei, de la persoane juridice, documente care au îndeplinit calitatea de documente justificative conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, iar conform notei explicative solicitată petentului de către organele de inspecție fiscală (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală), acesta a declarat că nu mai deține alte documente față de cele centralizate de organele de inspecție fiscală, 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.

Învederăm 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 concluzie, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, au stabilit o TVA de plată în sumă de ... lei (... lei - ... lei), astfel:

ANUL 2011 (perioada 01.10.2011 - 31.12.2011):

- Suma încasată în perioada 01.10.2011 - 31.12.2011: ... lei;
- TVA colectată pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2011: ... lei (... lei x 19,3548 % = ... lei);
- Baza impozabilă: ... lei (... lei - ... lei = ... lei);
- TVA deductibilă: ... lei;
- TVA de plată: ... lei.

ANUL 2012:

- Suma încasată în anul 2012: ... lei;
- TVA colectată în perioada 01.01.2012 - 31.12.2012: ... lei (... lei x 19,3548 % = ... lei);
- Baza impozabilă: ... lei (... lei - ... lei = ... lei);
- TVA deductibilă: ... lei;
- TVA de plată: ... lei (... lei - ... lei = ... lei).

ANUL 2013:

- Suma încasată în anul 2013: ... lei;
- TVA colectată în perioada 01.01.2013 - 31.12.2013: ... lei (... lei x 19,3548 % = ... lei);
- Baza impozabilă: ... lei (... lei - ... lei = ... lei);

- TVA deductibilă: ... lei;
- TVA de plată: ... lei (... lei – ... lei = ... lei).

ANUL 2014:

- Suma încasată în anul 2014: ... lei;
- TVA colectată în perioada 01.01.2014 - 31.12.2014: ... lei (... lei x 19,3548 % = ... lei);
- Baza impozabilă: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- TVA deductibilă: ... lei;
- TVA de plată: ... lei (... lei – ... lei = ... lei).

ANUL 2015:

- Suma încasată în anul 2015: ... lei;
- TVA colectată în perioada 01.01.2015 - 31.12.2015: ... lei (... lei x 19,3548 % = ... lei);
- Baza impozabilă: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- TVA deductibilă: ... lei;
- TVA de plată: ... lei.

ANUL 2016:

- Suma încasată în anul 2016: ... lei;
- TVA colectată în perioada 01.01.2015- 31.12.2015: ... lei (... lei x 16,6667 % = ... lei);
- Baza impozabilă: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- TVA deductibilă: ... lei
- TVA de plată: ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, pentru perioada 01.10.2011 - 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.3741/2015 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. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând **TVA stabilită suplimentar**.

III.2. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2017 a fost corectată și înlocuită de Decizia de impunere nr. .../...2018 emisă A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală.

În fapt, urmare verificării efectuată de organele de control din cadrul A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală la dl. X, CNP ..., domiciliat în ..., având ca obiectiv verificarea respectării legislației fiscale privind modul de evidență, calcul și declarare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului cu privire la impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate (CASS) pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017.

Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, la Cap.III – Pct.2. – Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate, organele de inspecție fiscală, au constatat drept consecință fiscală stabilirea unei contribuții de asigurări de sănătate suplimentară, aferentă diferențelor suplimentare privind veniturile anuale, constatate de organele de inspecție fiscală, în sumă de **... lei**, după cum urmează:

Pentru anul 2011: nu datorează CASS;

Pentru anul 2012:

- Venit net anual **... lei**

- CASS datorată (... x 5,5%)..... **... lei**

Pentru anul 2013: nu datorează CASS;

Pentru anul 2014: nu datorează CASS;

Pentru anul 2015:

- Venit net anual **... lei**

- CASS datorată (... x 5,5%)..... **... lei**

În ceea ce privește impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017 a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...2017 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 - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe

anul 2012;

- **... lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe **anul 2014**.

Ulterior comunicării Deciziei de impunere nr. .../...2017, cu adresa nr. .../...2018, Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P ... a înaintat dl. X, 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.

Prin această decizie a fost îndreptată eroarea materială din cuprinsul Deciziei de impunere nr. .../...2017, eroare reprezentând o greșeală de preluare a sumelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, respectiv preluare eronată la anul 2014 a CASS aferentă anului 2015 în sumă de ... lei.

Totodată, prin adresa anterior menționată organele de inspecție fiscală au specificat faptul că 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, înlocuiește Decizia de impunere nr. .../...2017, comunicată petentului cu adresa nr. .../...2018, primită de acesta în data de 09.01.2018, conform semnăturii de primire de pe exemplarul adresei și a deciziei, anexate în copie la dosarul contestației.

Urmare celor mai sus prezentate, rezultă că A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală a emis Decizia de impunere nr. .../...2018, prin care a corectat și **înlocuit Decizia de impunere nr. .../...2017**.

Conform art.268 „Posibilitatea de contestare” din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art.268 – (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

De asemenea, potrivit art.269 alin.(2) din actul normativ sus-menționat „Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Potrivit art.276 din Codul de procedură fiscală:

„Art.276 – (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.”

În speță, sunt aplicabile și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin

Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, care la pct. 11.1. prevăd:

“Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat.”

Prin urmare, contestația formulată de dl. X pentru Decizia de impunere nr. .../...2017 a rămas fără obiect întrucât organul fiscal a anulat Decizia de impunere nr. .../...2017 și pe cale de consecință **se constată rămânerea ca fără obiect a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017** 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014.

III.3. Referitor 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015,

cauza supusă soluționării este dacă a fost stabilită legal și corect obligația de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate, în condițiile în care petentul susține că nu a realizat venituri supuse impozitării, iar organele de inspecție fiscală au constatat că baza de impunere pentru aceste contribuții îl constituie venitul net rezultat ca diferență dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, la determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nefiind luată în considerare pierderea fiscală.

A. Referitor la aspecte procedurale în ceea ce privește corectarea erorii materiale din Decizia de impunere nr. .../...2017, și înlocuirea acesteia prin **Decizia de impunere nr. .../...2018**, se rețin următoarele:

Așa cum am arătat și mai sus, inițial contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014;

Urmare verificării efectuată de organele de control din cadrul A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală la dl. X, CNP ..., domiciliat în ..., având ca obiectiv verificarea respectării legislației fiscale privind modul de evidență, calcul și declarare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului cu privire la impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate (CASS) pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017.

Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, la Cap.III – Pct.2. – Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate datorată la veniturile realizate, organele de inspecție fiscală, au constatat drept consecință fiscală stabilirea unei contribuții de asigurări de sănătate suplimentară, aferentă diferențelor suplimentare privind veniturile anuale, constatate de organele de inspecție fiscală, în sumă de ... lei, după cum urmează:

Pentru anul 2011: nu datorează CASS;

Pentru anul 2012:

- Venit net anual lei

- CASS datorată (... x 5,5%)..... ... lei

Pentru anul 2013: nu datorează CASS;

Pentru anul 2014: nu datorează CASS;

Pentru anul 2015:

- Venit net anual lei

- CASS datorată (... x 5,5%)..... ... lei

În ceea ce privește impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, în baza Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017 a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...2017 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 - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014.

Ulterior comunicării Deciziei de impunere nr. .../...2017, cu adresa nr. .../...2018, Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P ... a înaintat dl. X, 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.

Prin această decizie a fost îndreptată eroarea materială din cuprinsul Deciziei de impunere nr. .../...2017, eroare reprezentând o greșeală de preluare a sumelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, respectiv preluare eronată la anul 2014 a **CASS** aferentă anului 2015 **în sumă de ... lei**, așa cum reiese din Referatul din data de 08.01.2018 privind îndreptarea erorilor materiale întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală.

Totodată, prin adresa anterior menționată organele de inspecție fiscală au specificat faptul că 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, înlocuiește Decizia de impunere nr. .../...2017, comunicată petentului cu adresa nr. .../...2018, primită de acesta în data de 09.01.2018, conform semnăturii de primire de pe exemplarul adresei și a deciziei, anexate în copie la dosarul contestației.

Astfel, prin 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, s-a stabilit în sarcina petentului suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015.

În drept, în ceea ce privește modul de îndreptare a erorilor materiale din actele administrative fiscale, în speță sunt incidente prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART.53 Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului / plătitorului.

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

(3) În cazul în care, după comunicarea actului administrativ fiscal, organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului/plătitorului un act de îndreptare a erorii materiale.

(5) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial.”

Astfel, erorile materiale reprezintă greșelile sau omisiunile cu privire la calcul, inversări de cifre sau preluări eronate a unor sume din documente sau situații, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existența sau inexistența obligațiilor fiscale, ci doar pot modifica obligațiile fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.

Urmare analizei adresei nr.../...2018, a Deciziei de impunere nr. .../...2017, a Deciziei de impunere nr. .../...2018 și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, emise de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P ..., se rețin următoarele:

- Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, au fost stabilite în sarcina petentului contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate în suma totală de **... lei** reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;

- **... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014;**

- Prin 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, care înlocuiește Decizia de impunere nr. .../...2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, au fost stabilite în sarcina petentului contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate în suma totală de **... lei** reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;

- **... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015;**

- Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017 și anexele la acesta nu au fost modificate, potrivit acestuia în sarcina petentului fiind constatată CASS aferentă anului 2015 în sumă de ... lei, fiind cuprinse motivele de fapt și temeiul de drept referitoare la stabilirea acestei obligații;

- Potrivit adresei nr.../...2018 a Inspecției Fiscală din cadrul A.J.F.P ..., 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, înlocuiește Decizia de impunere nr. .../...2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

În concluzie, prin Decizia de impunere nr. .../...2018 a fost îndreptată eroarea materială din cuprinsul Deciziei de impunere nr. .../...2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, reprezentând o greșeală de preluare a sumelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017 (document care a stat la baza emiterii acesteia), eroare produsă prin preluare eronată la anul 2014 a CASS aferentă anului 2015 în sumă de ... lei și inversarea anilor fiscali 2015 cu 2014, erorii produse la pct. 2.15 și pct 2.16 din Decizia de impunere nr. .../...2017, greșeală preluată ca atare și în situația anexă la Decizia nr. .../...2017 (Situație privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală).

Având în vedere cele anterior redate și prevederile legale citate se reține că, situația în cauză reprezintă o eroare materială care se încadrează în prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv o eroare de inversare de anii, anul 2015 cu anul 2014, precum și de preluare eronată a sumei de ... lei la anul 2014, întrucât în Decizia de impunere nr. .../...2017, la contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014 s-a preluat, în mod eronat, din RIF suma de ... lei de la contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate stabilită pe anul 2015.

Față de cele arătate mai sus, având în vedere prevederile legale citate, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la corectarea erorii materiale, prin 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 a fost îndreptată eroarea materială din cuprinsul Deciziei de impunere nr. .../...2017.

În consecință, actul de îndreptare a erorii materiale, respectiv Decizia de impunere nr..../...2018 urmează regimul juridic al actului inițial, conform art.53 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, iar întrucât actului inițial a fost contestat potrivit legii, contestația formulată împotriva deciziei nr. .../...2017 ar fi fost considerată formulată și împotriva Decizia de impunere nr. .../...2018 care înlocuiește Decizia nr. .../...2017.

Or, întrucât și petentul a formulat ulterior contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2018, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând:

- **... lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
- **... lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015

B. Pe fondul cauzei:

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 2011 – 2015, organele de inspecție fiscală, urmare a verificării documentelor de achiziție și de înstrăinare a autovehiculelor, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice (Decizie corectată prin Decizia nr. .../...2018), au constatat și stabilit o baza impozabilă suplimentară nedeclarată organelor fiscale teritoriale competente, iar asupra veniturilor nete realizate pe anul fiscal 2012, în sumă de ... lei, și pe anul fiscal 2015, în sumă de ..., petentul avea obligația de a reține și de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, pentru anul 2012, respectiv în sumă de ... lei, pentru anul 2015.

Potentul, referitor la plata CASS-ului consideră că și această obligație de plată a fost greșit stabilită în sarcina sa, organul fiscal stabilind fără dubiu faptul că nu datorează impozit pe venit întrucât în fiecare an din cei supuși controlului fiscal nu a realizat venituri supuse impozitării, sens în care și această contribuție stabilită în sarcina sa o consideră greșit aplicată, cu încălcarea dispozițiilor art.296 din Legea nr. 571/2003.

În speță, trebuie pornit de la prevederile aplicabile în materia impozitului pe venit, respectiv art.7 alin.(1) pct.4, art.39 lit.a), art.40 alin.(1) lit.1), art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc că:

“Art.7

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă; [...]

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

a) persoanele fizice rezidente; [...]

Art. 40

(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

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

Art. 41

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46; [...]

Art. 46

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin.

(3), precum și din practicarea unei meserii”.

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

Astfel, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsește liberă alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzători în condițiile legii.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011, care precizează că:

„Art. 83 (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere”;

iar conform prevederilor aplicabile în perioada 2012 – 2015, care precizează că:

“Art. 83 (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere”.

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

De asemenea art. 80 din același act normativ prevede că:

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

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, conform anexelor la raportul de inspecție fiscală, dl. X a vândut un număr de 77 de autovehicule realizând venituri cumulate în valoare de ... lei, rezultând foarte clar că persoana fizică X a realizat venituri comerciale, pentru care se datorează impozit pe venit în cotă de 16% în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în speța dedusă judecării, în materia contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt incidente prevederile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, coroborate cu Ordinul nr. 617/2007, emis de CNAS:

„Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează. Contribuția aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar”,

precum și prevederile Titlului XI² - Contribuții sociale obligatorii din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

“Art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

“(3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;”

“Art. 296²¹

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

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere.

Art. 296²²

(2) Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e), este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții

sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.

Art. 296²⁵:

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

La art. 80 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se arată următoarele:

“ART. 80 Stabilirea venitului net anual impozabil

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

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

(3) Pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole se reportează și se completează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 5 ani fiscali.

(3¹) Pierderile din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) provenind din străinătate se reportează și se compensează cu veniturile de aceeași natură și sursă, realizate în străinătate, pe fiecare țară, înregistrate în următorii 5 ani fiscali.

(4) Regulile de reportare a pierderilor sunt următoarele:

a) reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;

b) dreptul la report este personal și netransmisibil;

c) pierderea reportată, necompensată după expirarea perioadei prevăzute la lit.a), reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.”

Referitor la susținerea petentului că: “obligație de plată a fost greșit stabilită în sarcina sa, organul fiscal stabilind fără dubiu faptul că nu datorează impozit pe venit întrucât în fiecare an din cei supuși controlului fiscal nu a realizat venituri supuse impozitării, sens în care și această contribuție stabilită în sarcina sa o consideră greșit aplicată, cu încălcarea dispozițiilor art.296 din Legea nr. 571/2003”,

aceasta nu poate fi luată în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât cu toate că venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate, așa cum prevede art. 80 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, învedereăm petentului faptul că la determinarea venitului anual bază de calcul pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80, așa cum se prevede foarte clar la art.

296^25 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De altfel, acest temei legal a fost invocat și de echipa de inspecție fiscală în cuprinsul atât a raportului de inspecție fiscală parțială, cât și a deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au ținut cont de pierderile fiscale reportate la stabilirea bazei de calcul pentru CASS, stabilind contribuția de asigurări sociale de sănătate doar asupra anilor în care petentul a realizat venit net, respectiv pentru anii fiscali 2012 și 2015, iar pentru anii în care a realizat pierdere, respectiv pentru anii fiscali 2011, 2013 și 2014 nu au calculat contribuție de asigurări sociale de sănătate.

În concluzie, se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri nete de natura celor realizate de o persoană fizică autorizată, acestea au obligația de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate, astfel că organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au constatat că pentru veniturile nete realizate pentru anii fiscali 2012 și 2015, dl. X, datorează CASS individuală suplimentară de plată, în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

Pentru anul 2011: înregistrează pierdere fiscală în valoare de 37.502 lei și nu datorează CASS stabilită suplimentar;

Pentru anul 2012:

- Suma încasată în anul 2012 conform contractelor încheiate: ... lei;
- TVA colectată în perioada 01.01.2012 - 31.12.2012: ... lei (... lei x 19,3548 % = ... lei);
- Venit brut: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- Suma achitată pentru achiziții autoturisme și taxe de poluare: ... lei (... lei + ... lei = ... lei);
- TVA deductibilă în perioada 01.01.2012 - 31.12.2012: ... lei;
- Cheltuieli deductibile: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- Venit net: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- CASS datorată: ... lei (... lei x 5,5% = ... lei).

Pentru anul 2013: înregistrează pierdere fiscală în valoare de ... lei și nu datorează CASS stabilită suplimentar;

Pentru anul 2014: înregistrează pierdere fiscală în valoare de ... lei și nu datorează CASS stabilită suplimentar;

Pentru anul 2015:

- Suma încasată în anul 2015 conform contractelor încheiate: ... lei;
- TVA colectată în perioada 01.01.2015 - 31.12.2015: ... lei (... lei x 19,3548 % = ... lei);
- Venit brut: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- Suma achitată pentru achiziții autoturisme și taxe de poluare: ... lei (... lei + ... lei = ... lei);
- TVA deductibilă în perioada 01.01.2015 - 31.12.2015: ... lei;
- Cheltuieli deductibile: ... lei;
- Venit net: ... lei (... lei – ... lei = ... lei);
- CASS datorată: ... lei (... lei x 5,5% = ... lei).

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de ... lei, aferentă veniturilor nete realizate de persoana fizică X în anul 2012 și anul 2015.

Față de cele prezentate mai sus la punctul **III.2 A și B**, 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.3741/2015 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 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând:

- **... lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
- **... lei** - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 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. .../...2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de **... lei** reprezentând **TVA stabilită suplimentar**.

2. Constatarea rămânerii ca fără obiect a contestației formulată de dl. X din ..., reprezentat prin avocat C... din ..., împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2017** 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza

Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2014.

3. Respingerea ca neîntemeiată 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 ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2012;
- ... lei - contribuție individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate pe anul 2015.

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

Prezenta decizie se comunică la:

- dl. X din ...;
- A.J.F.P ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice,
cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Director General

...