

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 733 din 19 septembrie 2018**  
privind soluționarea contestației formulate de

...  
din ....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești** a fost sesizat de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală**, prin adresa nr.... – înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr....., în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **...din .... județul ...**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.... și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...., acte administrativ fiscale emise de A.J.F.P. ....  
...are **CNP ....**, are domiciliul fiscal în localitatea ....

**Obiectul contestației** îl constituie suma contestată de **... lei** reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată;
- ... lei - impozit pe venit suplimentar;
- ...ei - contribuția de asigurări sociale de sănătate suplimentară.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile** prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - **TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale**, respectiv actul atacat a fost comunicat în data de 08.03.2018, iar contestația a fost depusă la data de 03.04.2018 fiind înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.....

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. Susținerile contestatarului sunt următoarele (citat):**

„[...] CONTESTAȚIE

Împotriva RIF nr.... și a deciziilor de impunere emise în baza acestuia, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice [...], împotriva Decizie de impunere nr.... [...].

În fapt, prin această decizie organul fiscal a stabilit în sarcina subsemnatului obligații fiscale de plată în cuantum ... lei, sumă care se compune din:

- TVA stabilită suplimentar : ...
- impozit pe venit an 2011: ...
- impozit pe venit an 2015: 1...
- contribuții sociale de sănătate:...

In opinia noastră, deciziile de impunere sunt anulabile, întrucat aceste sume sunt nelegal stabilite și nedatorate pentru următoarele considerente:

1.Cu privire la TVA:

1.1 Anul 2011, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit ca a fost atins și depășit plafonul de TVA în data de 20.05.2011 nu se mai afla în cadrul termenului de prescripție. [...]

[...], dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă s-au născut în anul 2011, întrucat baza de impunere pentru TVA s-a constituit în anul 2011, faptul generator și exigibilitatea TVA intervenind la data livrării bunurilor ... In aplicarea prevederilor art.91 alin(1) și (2), raportat la data în care a început inspecția fiscală, respectiv 08.12.2017 , anul 2011 nu se mai află în termenul de prescripție și nu mai poate constitui perioada supusa inspecției fiscale.

2.1 Baza de impunere pentru TVA a fost eronat stabilită de organele de inspecție fiscală drept pretul de vânzare exclusiv TVA, pentru autoturismele achiziționate de la persoanele fizice, care au achitat taxa în amonte, în calitate de consumator final. Mentionăm că activitatea încadrată de organele de inspecție fiscală în categoria activităților independente a constat exclusiv în vânzarea / cumpărarea de autoturisme second hand, preponderent de la persoane fizice, codul fiscal având prevederi speciale în ceea ce privește stabilirea bazei de impunere și colectarea TVA aferente acestui tip de activitate.

Pentru stabilirea unei baze de impunere corecte se impune aplicarea prevederilor referitoare la regimul special pentru bunurile second hand prevăzut de art. 152<sup>2</sup> din codul fiscal. [...]

Baza corectă pentru TVA o constituie marja profitului. [...]

3.1 În mod eronat, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferent achizițiilor de autoturisme de la persoane juridice, taxa fiind colectată de aceste societăți furnizoare în amonte și virate la bugetul de stat. [...]

Nu a fost respectat de asemenea, principiul neutralității TVA, principiul fundamental al funcționării sistemului TVA conform căruia acesta nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere [...]

4.1 Calcularea bazei de impunere al TVA respectiv TVA de plată, luând în considerare aplicarea prevederilor specifice regimului special pentru bunuri second hand, este prezentat în anexa 1 la prezenta contestație și privește perioada august 2014 – decembrie 2016 [...]. În calculele efectuate au fost tratate separat din punct de vedere al TVA vânzările de autoturisme, fiind aplicat prevederile regimului special pentru bunuri second hand în cazul autoturismelor achiziționate de la persoane fizice, respectiv regimul normal pentru autoturismele achiziționate de la persoane juridice.

2. Cu privire la impozitul pe venit

1. Conform precizărilor expuse la punctul 1.1 privind TVA, anul 2011 nu se mai află în cadrul termenului de prescripție și nu mai poate face parte din perioada supusă inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.98 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. În aceste condiții perioada supusă inspecției fiscale este ian 2012 – dec 2016.

2. Organele de inspecție fiscală au încadrat activitatea subsemnatului respective achiziția și vânzarea de autoturisme second hand în categoria activităților independente [...], stabilirea veniturilor obținute din vânzarea autoturismelor precum și a cheltuielilor cu achiziționarea autoturismelor destinate revânzării având la baza contractelor de vânzare cumpărare încheiate de subsemnatul, atât în calitate de vânzător cât și de cumpărător, existând de asemenea și achiziții de la persoane juridice, documentul fiind factura fiscală, dar au aplicat cu totul eronat prevederilor art. 48 privind stabilirea venitului net din activități independente. Astfel:

În mod cu totul nejustificat, organele de inspecție fiscală au majorat prețul de vânzare pentru acele tranzacții al căror preț de vânzare a fost inferior prețului de cumpărare, cu un procent de adaos comercial stabilit doar pe baza tranzacțiilor în care prețul de vânzare a fost superior prețului de cumpărare. [...] Menționăm faptul că acest lucru este abuziv și contrar prevederilor legale, întrucât prețurile de vânzare sunt certe, consemnate în documentele întocmite ca persoana fizică – contracte de vânzare cumpărare care sunt în circuitul civil și au stat la baza analizei întregii activități desfășurate. Organele de inspecție fiscală nu au stabilit prin estimare a bazei de impunere în condițiile art.67 din OG 92/2003 și nu au menționat utilizarea uneia din metodele de estimare [...].

A fost stabilit eronat venitul net, la nivelul fiecărei tranzacții, prin deducerea din prețul de vânzare a cheltuielilor cu achiziția autoturismelor, deși în multe cazuri achiziția și vânzarea s-a realizat în perioade fiscale diferite [...], condiția esențială de deductibilitate a unei cheltuieli fiind aceea de a fi cuprinsă în cheltuielile execuției financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. [...]

3. Cu privire la CAS și CASS

Organele de inspecție fiscală au stabilit CASS de plată în sumă totală de ... lei. [...]"

## **II. Din Raportul de inspecție fiscală nr.... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...., a Deciziei de impunere nr.... și a Deciziei de impunere privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr...., rezultă următoarele:**

**"[...]CAPITOLUL III - Constatări privind obligațiile fiscale principale verificate (cu excepția impozitului pe venit) [...]**

3. Baza de impozitare

3.1. Determinarea bazei de impozitare

În urma verificării documentelor puse la dispoziție, contractele de vânzare cumpărare pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011 s-a stabilit ca domnul ... a efectuat operațiuni impozabile în suma de ... lei, astfel acesta a depășit plafonul de scutire TVA, la tranzacția efectuată în data de 20.05.2011, în urma tranzacției ... număr identificare ... realizând un venit în suma de ... lei, fapt pentru care în conformitate cu Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare art.152, alin.1, având obligația de a se înregistra în scop de TVA.

Conform Legii 650/2002 pentru aprobarea "ART. 19 Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 18 lit. a) - c), e) - i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare."

Conform Legii 571/2003 republicată, sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2) și art.128 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...].

Față de aceste prevederi legale, sunt considerate operațiuni impozabile livrările de bunuri efectuate cu plată care constau în transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, sunt realizate de o persoană impozabilă și rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute de Codul fiscal, precum și faptul că locul de livrare a bunurilor este considerat a fi în România și se desfășoară în sfera taxei.

De asemenea, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice de o manieră independentă, indiferent de locul, scopul sau rezultatul acestei activități și constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]

Din verificarea bazei de date precum si a documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca in perioada 01.01.2011— 31.12.2011 dl. ...a efectuat tranzatii privind vanzarea de autoturisme in numar de 15, conform contracte de vanzare cumparare, in urma carora a realizat un venit brut in suma de . lei, astfel acesta a depasit plafonul de scutire TVA, la tranzactia efectuata in data de 20.05.2011, realizand un venit in suma de ... lei, fapt pentru care in conformitate cu Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 152, alin.1, avand obligatia de a se inregistra in scop de TVA conform art.152 , alin. 6 din Legea 571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare – conform anexei nr. 3 la prezentul.

Astfel s-a stabilit ca la data de 20.05.2011, dl. ... in urma tranzactiei a autoturismului marca .... cu numar identificare ....., a depasit plafonul de scutire, realizand o cifra de afaceri in suma de 122.184 lei, iar conform art.152 , alin.6 din Legea 571/2003 republicat cu modificarile si completarile ulterioare – (anexa nr. 2 la prezentul), **avea obligativitatea de a se inregistra ca platitor in scop de TVA incepand cu tranzactiile efectuate in data de 01.07.2011 .Organele de inspectie fiscala a calculat TVA incepand cu data de 01.10.2011 ( trimestrul IV 2011). In trimestrul IV 2011,domnul ...nu a efectuat tranzactii cu autovehicole.**

Deoarece dl. ... , nu s-a inregistrat ca platitor de T.V.A. pana la data inspectiei fiscale , conform art.152 , alin.6, din Legea 571 / 2003 republicata, pct.62 alin. 2 din normele metodologice de aplicare a L 571/2003 republicat [...].

**Fata de cele mentionate mai sus contribuabilul avea obligatia de a se comporta ca un platitor in scop de TVA incepand cu data de 01.07.2011.Organele de inspectie fiscala a calculat TVA incepand cu data de 01.10.2011 ( trimestrul IV 2011). In trimestrul IV 2011,domnul ...nu a efectuat tranzactii cu autovehicole.[...]**

#### **a) TVA deductibil**

Organele de inspectie fiscala nu au calculat TVA deductibil intrucat domnul ... nu a prezentat nici un document privind cheltuielile.

Conform Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare pct 61 alin. (11) Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.[...]

#### **b) TVA colectat**

In urma documentelor verificate, s-a stabilit ca contribuabilul a realizat o baza a veniturilor in suma de 858.179 lei pentru care echipa de inspectie fiscala a calculat un TVA in suma de ... lei. [...]

#### **Motiful de fapt:**

Diferenta constatata de echipa de inspectie fiscala in suma de ... lei se compune din urmatoarele:

Din verificarea bazei de date precum si a documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca in perioada 01.01.2011— 31.12.2011 dl. ... a efectuat tranzatii privind vanzarea de autoturisme in numar de 15, conform contractelor de vanzare cumparare, in urma carora a realizat un venit brut in suma de ... lei, astfel acesta a depasit plafonul de scutire TVA, la tranzactia efectuata in data de 20.05.2011, realizand un venit in suma de ... lei, fapt pentru care in conformitate cu Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 152, alin.1, avand obligatia de a se inregistra in scop de TVA conform art.152, alin.6 din Legea 571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare – conform anexei nr.3 la prezentul.

Astfel s-a stabilit ca la data de 20.05.2011, dl. ... in urma tranzactiei a autoturismului marca Dacia Logan cu numar identificare .... a depasit plafonul de scutire, realizand o cifra de afaceri in suma de ... lei, iar conform art.152 , alin.6 din Legea 571/2003 republicat cu modificarile si completarile ulterioare – (anexa nr. 3 la prezentul), **avea obligativitatea de a se inregistra ca platitor in scop de TVA incepand cu tranzactiile efectuate in data de 01.07.2011 .**

**Fata de cele mentionate mai sus contribuabilul avea obligatia de a se comporta ca un platitor in scop de TVA incepand cu data de 01.07.2011.Organele de inspectie fiscala a calculat TVA incepand cu data de 01.10.2011 (trimestrul IV 2011). In trimestrul IV 2011, domnul ...nu a efectuat tranzactii cu autovehicole. [...]**

### **CAPITOLUL . IV Constatări privind impozitul pe venit**

#### **1. Informații despre impozitul pe venit verificat [...]**

##### **Anul 2011**

Pentru activitatea desfasurata in perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, contribuabilul nu a depus la A.J.F.P. Dambovita declaratia speciala – formular „D200” privind veniturile realizate in anul 2011.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si art.19 din Legea 650/2002, [...]

coroborate cu cele ale pct.21 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004,[...]

#### **3. Baza de impozitare a impozitului pe venit**

##### **3.1 Determinarea bazei de impozitarea impozitului pe venit**

In urma actualei verificari pe baza contractelor de vanzare cumparare transmise de Primaria ...si a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate , au rezultat urmatoarele:

<b>Total incasari vanzari autoturisme</b>	<b>= ... lei</b>
<b>Total cheltuieli achizitie autoturisme</b>	<b>= ... lei</b>
<b>Venit net 2011</b>	<b>= ... lei</b>
<b>Impozit datorat</b>	<b>= ... lei [...]</b>

#### **Motivul de fapt :**

D-nul ...a desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate constand in „achizitia si vanzarea de autoturisme”, in mod repetat fara a declara veniturile in vederea impozitarii, astfel: in urma verificarii documentelor detinute acesta a realizat o baza impozabila in suma de ... lei ,fapt pentru care datoreaza impozit in suma de ....lei.Se va emite decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar.

**Temeiul de drept :**

**În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,[...]**

**Anul 2012 [...]**

**3. Baza de impozitare a impozitului pe venit**

**3.1 Determinarea bazei de impozitare impozitului pe venit**

In urma actualei verificari pe baza contractelor de vanzare cumparare transmise de Primaria ... si a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate , au rezultat urmatoarele:

<b>Total incasari vanzari autoturisme</b>	= ... lei
<b>Total cheltuieli achizitie autoturisme</b>	= ... lei
<b>Venit net 2012</b>	= ... lei
<b>Impozit datorat</b>	...

**Motivul de fapt :**

D-nul ...a desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate constand in „achizitia si vanzarea de autoturisme”, in mod repetat fara a declara veniturile in vederea impozitarii, astfel: in urma verificarii documentelor detinute acesta a realizat o pierdere in suma de ... lei ,fapt pentru care nu datoreaza impozit .

**Temeiul de drept :**

**În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,[...]**

**Anul 2013 [...]**

**3. Baza de impozitare a impozitului pe venit**

**3.1 Determinarea bazei de impozitare impozitului pe venit**

In urma actualei verificari pe baza contractelor de vanzare cumparare transmise de Primaria ... si a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate , au rezultat urmatoarele:

<b>Total incasari vanzari autoturisme</b>	= ...
<b>Total cheltuieli achizitie autoturisme</b>	= ...
<b>Venit net 2013</b>	= ...
<b>Pierdere an precedent</b>	= ...
<b>Pierdere pe cumulat</b>	= ...
<b>Impozit datorat</b>	...

**Motivul de fapt :**

D-nul ...a desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate constand in „achizitia si vanzarea de autoturisme”, in mod repetat fara a declara veniturile in vederea impozitarii, astfel: in urma verificarii documentelor detinute acesta a realizat o pierdere in suma de ... lei,pierdere an precedent in suma de ... lei' rezulta o pierdere pe cumulat in suma de ... lei ,fapt pentru care nu datoreaza impozit .

**Temeiul de drept :**

**În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,[...]**

**Anul 2014[...]**

**3. Baza de impozitare a impozitului pe venit**

**3.1 Determinarea bazei de impozitare impozitului pe venit**

In urma actualei verificari pe baza contractelor de vanzare cumparare transmise de Primaria Targoviste si a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate , au rezultat urmatoarele:

<b>Total incasari vanzari autoturisme</b>	= ...
<b>Total cheltuieli achizitie autoturisme</b>	= ..
<b>Venit net 2014</b>	= ..
<b>Pierdere an precedent</b>	= ...
<b>Pierdere pe cumulat</b>	= ..
<b>Impozit datorat</b>	..

**Motivul de fapt :**

D-nul ...a desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate constand in „achizitia si vanzarea de autoturisme”, in mod repetat fara a declara veniturile in vederea impozitarii, astfel: in urma verificarii documentelor detinute acesta a realizat o pierdere in suma de ... lei,pierdere an precedent in suma de .... lei' rezulta o pieredere pe cumulat in suma de ... lei ,fapt pentru care nu datoreaza impozit .

**Temeiul de drept :**

**În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,[...]**

**Anul 2015[...]**

**3. Baza de impozitare a impozitului pe venit**

**3.1 Determinarea bazei de impozitare impozitului pe venit**

In urma actualei verificari pe baza contractelor de vanzare cumparare transmise de Primaria ... si a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate , au rezultat urmatoarele:

<b>Total incasari vanzari autoturisme</b>	= ...
<b>Total cheltuieli achizitie autoturisme</b>	= ...
<b>Venit net 2015</b>	....
<b>Pierdere an precedent</b>	= ...
<b>Venit net</b>	= ...

### **Impozit datorat**

= ...

#### **Motivul de fapt :**

D-nul ... a desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate constand in „achizitia si vanzarea de autoturisme”, in mod repetat fara a declara veniturile in vederea impozitarii, astfel: in urma verificarii documentelor detinute acesta a realizat o baza impozabila in suma de ... lei diminuata cu pierderea din anii precedenti in suma de ... lei rezulta o baza impozabila in suma de ... lei, fapt pentru care datoreaza impozit in suma de ... lei. Se emite decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar.

#### **Temeiul de drept :**

**În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.41 lit. a), art.46 alin.(1) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,[...]**

#### **Anul 2016[...]**

### **3. Baza de impozitare a impozitului pe venit**

#### **3.1 Determinarea bazei de impozitare a impozitului pe venit**

In urma actualei verificari pe baza contractelor de vanzare cumparare transmise de Primaria ... si a documentelor justificative privind cheltuielile efectuate , au rezultat urmatoarele:

<b>Total incasari vanzari autoturisme</b>	= ...
<b>Total cheltuieli achizitie autoturisme</b>	= ...
<b>Venit net 2016 pierdere</b>	= ..
<b>Impozit datorat</b>	...

#### **Motivul de fapt :**

D-nul ...desfasurat o activitate economica cu caracter de continuitate constand in „achizitia si vanzarea de autoturisme”, in mod repetat fara a declara veniturile in vederea impozitarii, astfel: in urma verificarii documentelor detinute acesta a realizat o pierdere in suma de ... lei ,fapt pentru care nu datoreaza impozit .

#### **Temeiul de drept :**

**În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.61 lit. a), art.67alin.(1) și art.68 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct.6, alin(4),lit.b) din NM de aplicare a legii 227/2015 [...].**

### **4.2 CONTRIBUTII DE ASIGURARI SOCIALE**

#### **4.2.1. Contributii de asigurari sociale de sanatate ( CASS)**

##### **Pentru anul 2011**

Organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare in suma de ... lei , rezultand o diferenta in suma de ... lei. Pentru diferenta de baza impozabila stabilita in plus in suma de ... lei a fost calculat CASS in suma de **143 lei** .

**Motivul de fapt:** Nedeclararea bazei de calcul

**Temeiul de drept:** Legea nr.95/2006 , art.257, alin.(1) „lit b” Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art.213,alin.(1).”

**lit.b)** veniturile impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;[...]

##### **Pentru anul 2015**

Organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impozitare in suma de ... lei, rezultand o diferenta in suma de .... lei. Pentru diferenta de baza impozabila stabilita in plus in suma de ... lei a fost calculat CASS in suma de .. lei ( ... x 5.5% ).[...]

**Pentru anii 2012, 2013,2014 si 2016 , domnul ...figureaza cu pierdere.**

#### **4.2.2. Contributii de asigurari sociale de stat (CAS ) [...]**

### **3. Baza de impozitare**

#### **3.1.Determinarea bazei de impozitare**

##### **Pentru anii 2012-2013-2014 si 2016**

Domnul ...nu datoreaza CAS deoarece figureaza cu pierdere,iar pentru anul 2015 venitul net realizat este mai mic decat 35% din castigul salarial mediu brut. Nu a fost calculat CAS.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit ca venitul net realizat in anul 2015 este mai mic decat 35% din castigul salarial mediu brut, nu se afla in nici una din situatiile prevazute la art.296.23,alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. [...]

**III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* Conform **Raportului de inspecție fiscală nr.....** încheiat la ....., de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. ..., controlul a cuprins perioada 01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2016 pentru **impozitul pe venit**, perioada 01 ianuarie 2013 – 31 decembrie 2016 pentru **CASS** și perioada 01 noiembrie 2011 – 31 decembrie 2016 pentru **taxa pe valoarea adăugată**, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice – aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la data de 31.12.2015) și din Normele

metodologice – aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare (valabile începând cu data de 01.01.2016).

Urmare constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...., în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr.... și Decizia de impunere nr...., organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... – I.F. **au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei – TVA;
- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – contribuția de asigurări sociale de sănătate.

De asemenea, a fost emisă și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr...., decizie care nu a fost contestată, prin care s-a stabilit pentru perioada ianuarie 2012 - decembrie 2014 o **diminuare a pierderii fiscale cu suma de ... lei**.

Prin contestația înregistrată sub nr.... domnul ...contestă obligațiile fiscale suplimentare în sumă de **... lei**, din care suma de .... lei reprezintă TVA, suma de ... lei reprezintă impozit pe venit și suma de ... lei reprezintă contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilite prin Deciziile de impunere nr....

**a)** Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe venit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2016, au condus la stabilirea unei **diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă de ... lei**.

Impozitul pe venit stabilit suplimentar, contestat, în sumă de .... lei, este rezultatul majorării venitului impozabil urmare constatării faptului că persoana fizică neautorizată nu a declarat la organele fiscale venituri, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate dispozițiile art.41 lit.a), art.46 alin.(1) și alin.(2) și art. 48 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.61 lit.a), art.67 alin.(1) și art.68 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

**b)** În ceea ce privește verificarea **taxei pe valoarea adăugată**, care a cuprins perioada 01 noiembrie 2011 – 31 decembrie 2016, urmare inspecției fiscale s-a stabilit o taxă suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestată, în sumă de ... lei, aferentă vânzărilor de autovehicule second-hand către persoane fizice, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate prevederile art.126, art.127, art.152 alin.(1) și alin.(6), art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

**c)** În ceea ce privește verificarea **contribuției de asigurări sociale de sănătate**, care a cuprins perioada 01 ianuarie 2013 – 31 decembrie 2016, urmare inspecției fiscale s-a stabilit o **diferență suplimentară de plată în sumă de ... lei**.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, contestată, în sumă de ... lei, este rezultatul majorării venitului impozabil la inspecția fiscală, așa cum am arătat mai sus la pct.a), organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate dispozițiile art.257 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, respectiv art.181 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

**\*Prin contestația formulată**, persoana fizică neautorizată ...susține următoarele:

-Baza de impunere pentru TVA nu a fost stabilită corect, întrucât trebuiau aplicate prevederile referitoare la regimul special pentru bunurile second hand prevăzute de art. 152<sup>^</sup>2 din Codul fiscal.

-În mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de autoturisme de la persoane juridice.

-Organele de inspecție fiscală au majorat nejustificat prețul de vânzare pentru tranzacțiile al căror preț de vânzare era inferior prețului de achiziție.

-Venitul net a fost eronat stabilit întrucât în unele cazuri achiziția și vânzarea autoturismelor s-a realizat în perioade fiscale diferite.

-Nu se impunea calculul CASS-ului și al CAS-ului întrucât în întreaga perioadă de referință a înregistrat pierdere fiscală.

**\*Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele:**

**Referitor la TVA în sumă de .... lei**

**În fapt**, în perioada 2011 – 2016 domnul ...a efectuat tranzacții cu autoturisme second hand, depășind în luna mai 2011 plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, pentru care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de 10 iunie 2011, situație în care ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă începând cu 01 iulie 2011.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul ...nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în evidențele organelor fiscale și nu a condus evidența contabilă privind TVA.

De asemenea, organele de control au constatat că TVA aferentă veniturilor obținute în perioada 01 iulie 2011 – 30 septembrie 2011 era prescrisă, potrivit prevederilor art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (valabilă în anul 2011), motiv pentru care au determinat TVA suplimentară începând cu 01 octombrie 2011 până la data de 31.12.2016.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2016 organele nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de autovehicule second hand, întrucât nu au fost prezentate documente justificative în acest sens (facturi de achiziții).

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică ...datorează taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de .... lei.

**În drept**, în ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“art. 126 - Operațiuni impozabile**

(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);

Conform acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate 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 rezultă din una din **activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)** din Codul fiscal.

Referitor la modul de stabilire a taxei de plată în cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul și nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, art.152 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, valabil până la 31.12.2015, stipulează:

**„art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>^</sup>1 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).

(2) 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, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, operațiunile rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care

aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b), operațiunile scutite cu drept de deducere și cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la [art. 125<sup>1</sup>](#) alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările 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](#). [...]**

Începând cu 01.01.2016, referitor la modul de stabilire a taxei de plată Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„art. 310 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici [...]

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire prevazut la alin. (1) trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins ori depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrarii în scopuri de TVA, conform art. 316. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedeaza dupa cum urmeaza:**

**a) stabilesc obligatii privind taxa de plata, constând în diferenta dintre taxa pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze si taxa pe care ar fi avut dreptul sa o deduca**, de la data la care persoana impozabila respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de TVA conform art. 316 daca ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevazut de lege, daca taxa colectata este mai mare decât taxa deductibila, precum si accesoriile aferente, sau dupa caz;[...]

Totodată, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 152, valabile până la data de 31.12.2015, precizează:

„pct.62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, 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 TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. [...],

iar începând cu 01.01.2016 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 310, stipulează:

„84. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 310 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz;[...]

Față de prevederile legale mai sus enunțate se reține că, **persoana impozabilă stabilită în România care aplică regimul special de scutire** și a cărei cifră de afaceri este mai mare sau egală cu plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) în decursul unui an calendaristic, **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.** Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.



În situația în care **nu se solicită sau se solicită cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA**, organele fiscale competente stabilesc 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 TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale, iar începând cu 01.01.2016 stabilesc taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art.316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă.

Referitor la acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor, art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la 31.12.2015, prevăd:

„art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

(2) Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

art. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; (valabil până la 01.01.2013)

art. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155**; [...];” (valabil până la 01.12.2015)

Începând cu data de 01.01.2016, aceste prevederi se regăsesc în Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în următoarea formă:

„art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

(4) Orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319; [...];”

Potrivit textelor de lege susmenționate, **persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al facturilor.

Astfel, în conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la 31.12.2015):

„46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal**, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se

menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.[...]"(valabil până la 31.12.2012)

46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal** care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.[...]"(valabil până la februarie 2014)

46.(1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal** care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin.(1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin.(1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art.155 alin.(11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.[...]"(valabil până la 31.12.2015)

iar începând cu 01.01.2016 aceste prevederi se regăsesc la pct.69 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în următoarea formă:

„69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la [pct. 67](#) alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la [art. 299](#) din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 299](#) alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 319](#) alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 297](#) alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

(3) Facturile emise în condițiile prevăzute la [art. 319](#) alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale.”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil până la 31.12.2015), respectiv la art.319 alin.(20) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil începând cu 01.01.2016):

“art. 155 - (19) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
- b) data emiterii facturii;

- c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;
- f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;
- g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;
- h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;
- k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofactură";
- l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;
- m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";
- n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";
- o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;
- p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";[...]"

„art. 319 - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
- b) data emiterii facturii;
- c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 316](#), ale reprezentantului fiscal;
- f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;
- g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 316](#) ale reprezentantului fiscal;
- h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 266](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;
- i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;
- k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea "autofactură";
- l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din [Directiva 112](#) sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;
- m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea "taxare inversă";
- n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea "regimul marjei - agenții de turism";
- o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile "regimul marjei - bunuri second-hand", "regimul marjei - opere de artă" sau "regimul marjei - obiecte de colecție și antichități", după caz;
- p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea "TVA la încasare";
- r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.[...]"

Totodată, Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, la Anexa nr.1 „Norme Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile” precizează:

„41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.[...]

44.Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.[...]

**46.Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.**

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.[...]"

Începând cu 01.01.2016 aceste prevederi se regăsesc în Ordinul nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile în următoarea formă:

“27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.[...]

31. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire".

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină elementele care au legătură cu constatarea și reconstituirea documentelor dispărute, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor;
- o copie a documentelor reconstituite. [...]

33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.[...]"

Așadar, reținem că, **orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor.**

De asemenea, în cazul în care exemplarul original al facturii a fost pierdut, distrus sau sustras, deducerea se poate realiza pe baza unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reiese că, persoana fizică ...a efectuat tranzacții cu autoturisme, operațiuni care intră în sfera de aplicare a TVA potrivit prevederilor Codului fiscal și pentru care avea obligația înregistrării în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire.

Urmare verificării documentelor puse la dispoziție de Primăria ..., organele de inspecție fiscală au constatat că, veniturile încasate de domnul ...din vânzarea de autoturisme au depășit în luna mai 2011 plafonul de scutire de TVA, însă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10 iunie 2011, situație în care ar fi dobândit calitatea de plătitor de TVA începând cu 01 iulie 2011. Totodată, ținând seama de prevederile art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală organele de inspecție fiscală au constatat că, TVA aferentă veniturilor încasate în perioada 01.07.2011 – 31.09.2011 era prescrisă, motiv pentru care au stabilit TVA suplimentară începând cu data de 01.10.2011.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...., domnul ...nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în evidențele organelor fiscale și nu a condus evidența contabilă privind TVA.

Întrucât, pentru perioada verificată (01.10.2011 – 31.12.2016) nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale documente justificative aferente achizițiilor de autoturisme, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei aferentă

vânzărilor de autoturisme, devenită TVA suplimentară de plată, și nu a acordat drept de deducere pentru TVA aferentă achiziționării acestora. Referitor la acest aspect prin Raportul de inspecție fiscală nr.... se precizează că:

*"a) TVA deductibil*

Organele de inspecție fiscală nu au calculat TVA deductibil întrucât domnul ...nu a prezentat nici un document privind cheltuielile.[...]"

La contestație, pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de autoturisme domnul ...a anexat copii xerox după facturi de achiziții.

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a prezenta documente noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art.276 alin.(4) din O.G. nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, care precizează: „Contestatorul, intervenientii sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din prevederile legale invocate se reține că, petentul poate să depună în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

Prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală cu adresa nr..... și înregistrat la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr..... referitor la documentele anexate se menționează „[...] odata cu depunerea contestației domnul ...a depus documente in copie; pentru a dobandi calitatea de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie sa indeplineasca cerintele legale de forma, respectiv, sa fie documente originale sau documente reconstituite potrivit O.M.F.P. nr. 2634/2015 privind documentele financiar contabile si sa contina toate informatiile obligatorii prevazute de legislatia in vigoare.

In conformitate cu prevederile art.146, alin(1), lit.a) pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabila trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155 din Legea 571/2003, respectiv art.319 din Legea 227/2015 si pct. 46.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 “in cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului in original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care va mentiona ca inlocuieste factura initiala.”[...]"

În concluzie, petentul a prezentat în susținerea cauzei **documente în copie ce nu au fost analizate la data efectuării inspecției fiscale, documente despre care** organele de inspecție fiscală consideră că nu justifică dreptul de deducere a TVA aferent achizițiilor de autovehicule întrucât au fost anexate doar în copie.

Reținem că, documentele în cauză trebuie analizate din punct de vedere al îndeplinirii condițiilor privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată cu atât mai mult cu cât o parte din obligațiile fiscale stabilite suplimentar la control au avut drept cauză neprezentarea de către contestatar a documentelor legale în baza cărora au fost efectuate achizițiile de autoturisme.

Având în vedere documentele noi prezentate în copii, dintre care unele sunt ilizibile, organul de soluționare nu poate determina situația de fapt, astfel încât organele de inspecție fiscală vor reface controlul și vor stabili TVA suplimentară ținând seama și de achizițiile de bunuri care îndeplinesc condițiile privind acordarea dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145 și art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 (valabile până la 31.12.2015), respectiv art.297 și art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct.69 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal (valabile începând cu 01.01.2016).

**În consecință**, având în vedere că domnul ...a prezentat documente noi în susținerea cauzei, iar organele fiscale nu s-au pronunțat asupra acestora, se vor aplica dispozițiile art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**„art. 279 - Soluții asupra contestației**

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct.11.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Cu privire la refacerea inspecției fiscale art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**„art.129 - Refacerea inspecției fiscale**

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit [art. 279](#) se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală refacă inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor [art. 276](#) alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit [art. 94](#) alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Drept urmare, **se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.....** emisă de A.J.F.P. ... în baza Raportului de inspecție fiscal nr..... **pentru suma .... lei** reprezentând TVA suplimentară, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât, potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

**Referitor la impozitul pe venit în sumă de ... lei și la CASS în sumă de ... lei**

**În fapt**, în data de 05.03.2018 organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.... prin care au stabilit impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS în sumă de ... lei aferente anilor 2011 și 2015.

În aceeași dată, a fost emisă și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...., prin care a fost stabilită suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă perioadei 01.10.2011 – 31.12.2016.

Împotriva Deciziilor de impunere nr.... domnul ...a formulat contestația înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr.....

Prin prezenta decizie de soluționare D.G.R.F.P. Ploiești - Serviciul Soluționare Contestații, a dispus **desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.... pentru suma de .. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală aparținând A.J.F.P. ... să procedeze la reanalizarea cauzei și la întocmirea unui nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Întrucât contribuabilul nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA la depășirea plafonului de scutire, în conformitate cu prevederile art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată, de la data la care contribuabilul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA. În ceea ce privește determinarea taxei pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei, desființată prin prezenta decizie, organele de inspecție

fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă autovehiculelor achiziționate în scopul revânzării, întrucât nu au fost prezentate documente justificative în acest sens.

Cu privire la determinarea venitului net și a impozitului pe venit aferent anilor 2011 și 2015, ce face obiectul prezentei contestații, organele de inspecție fiscală au stabilit veniturile brute prin extragerea taxei pe valoarea adăugată colectate din prețul încasat pentru autovehiculele vândute în baza contractelor de vânzare cumpărare, iar în cazul cheltuielilor au fost considerate deductibile sumele plătite pentru autovehiculele achiziționate în scopuri comerciale inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Trebuie reținut că, în cazul contribuabililor plătitori de TVA evidențierea taxei pe valoarea adăugată colectată/deductibilă se ține separat, cu ajutorul Jurnalului de vânzări/Jurnalului de cumpărări.

**În drept**, referitor la impozitul pe venit sunt aplicabile prevederile art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„art. 48 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 49](#) și [50](#).

(2) Venitul brut cuprinde:

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

Totodată, O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, stipulează:

“II. Organizarea evidenței contabile în partidă simplă [...]

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se snuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.

Modelele și normele de întocmire și de utilizare ale Registrului-jurnal de încasări și plăți și ale Registrului-inventar sunt prezentate la cap. IV.[...]

H. Calculul taxei pe valoarea adăugată

53. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește în conformitate cu reglementările fiscale specifice acesteia.

54. Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe baza de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

55. Evidența taxei pe valoarea adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe baza de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță, monetare etc.) valoarea cumpărărilor de bunuri și/sau a serviciilor prestate de terți și taxa pe valoarea adăugată aferentă.[...]

IV. Registrele și formularele financiar-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili în conducerea evidenței contabile în partidă simplă

B. Modelele și normele de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile

REGISTRUL - JURNAL DE INCASARI SI PLATI - (cod 14-1-1/b)

Servește ca:

- document de înregistrare a încasărilor și plăților;

- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;

- proba în litigii.

Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa randuri libere, după ce a fost numerotat, snuruie și înregistrat la organul fiscal teritorial.[...]

Contribuabilii plătitori de taxa pe valoarea adăugată **vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.**”

Din aceste prevederi legale, rezultă că în cazul contribuabililor plătitori de TVA înregistrarea în Registrul jurnal de încasări și plăți a sumelor încasate/plătite se face fără TVA, evidențierea taxei pe valoarea adăugată colectată/deductibilă ținându-se separat cu ajutorul Jurnalului de vânzări/Jurnalului de cumpărări.

Referitor la CASS, pentru perioada ianuarie 2011 - iunie 2012 sunt aplicabile dispozițiile art.257 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind Reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„art.257 - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu excepția persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplica asupra:[...]

b)veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contribuția, aceasta nu poate fi mai mica decât cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;[...]

Începând cu luna iulie 2012, la prevederile legale din Legea privind reforma în domeniul sănătății au fost adăugate completările aduse de legiuitor la Codul fiscal prin art.296<sup>22</sup> alin.(2):

“art. 296<sup>22</sup> - (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la [art. 296<sup>21</sup>](#) alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Conform prevederilor legale antecitate, rezultă că persoanele care desfășoară activități independente datorează o contribuție pentru asigurarile sociale de sănătate în cotă de 5,5% aplicată la o bază determinată ca diferență între totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri.

Având în vedere că prin **prezenta decizie** s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.... pentru suma de ... lei, rezultă că reanalizarea taxei pe valoarea adăugată ar putea avea influențe și asupra stabilirii impozitului pe venit și a CASS.

În raport cu cele prezentate, se reține că, în condițiile în care **Decizia de impunere nr. ....** prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată urmare inspecției fiscale **a fost desființată, cu consecința reanalizării, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr..... va fi desființată** pentru suma de .... lei reprezentând impozit pe venit și pentru suma de ...lei reprezentând CASS.

Tinând cont de cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a adopta o soluție întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având în vedere că reanalizarea taxei pe valoarea adăugată ar putea avea influențe asupra stabilirii impozitului pe venit, cât și a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

În consecință, având în vedere cele reținute, în baza prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„art. 279 - **Solutii asupra contestatiei**

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”,

coroborate cu prevederile pct.11.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”.

Drept urmare, **se va desființa și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor**



fiscale la persoane fizice nr.... emisă de A.J.F.P. ... în baza Raportului de inspectie fiscal nr.... pentru suma ... lei reprezentând impozit pe venit suplimentar și pentru suma de ... lei reprezentând CASS suplimentară, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspectiei fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât, potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspectie fiscală.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de ...din..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr..... și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.... emise de A.J.F.P. ..., în conformitate cu prevederile alin.(3) și alin.(4) al art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se**

#### **DECIDE :**

**1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.... pentru suma ... lei reprezentând TVA suplimentară și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.... pentru suma de .... lei reprezentând impozit pe venit și pentru suma de ... lei reprezentând CASS, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii de soluționare.**

**2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.**

**DIRECTOR GENERAL**

...