



**DECIZIE NR. 2485/21.03.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de dl. ....,  
înregistrată la DGRFP ..... sub nr. ....

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ..... a fost sesizat de AJFP ....., prin adresa înregistrată la DGRFP ..... – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. ...., cu privire la contestația formulată de dl. ...., CNP ....., cu domiciliul fiscal în sat ....., comuna ....., nr. ...., jud. .... și domiciliul procesual ales la Cab. Avocat ....., Piața ..... nr. ...., ap. ...., jud. ....

Contestația a fost transmisă prin poșta, fiind înregistrată la AJFP ..... în data de 07.01.2019 sub nr. .... AJFP ..... a transmis dosarul contestației, fiind înregistrat la DGRFP ..... sub numărul .....

Contestația este semnată de avocat ....., pentru care a fost depusă împuternicirea avocațială în original.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....;

- Raportul de inspecție fiscală nr. ....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., s-a stabilit TVA în suma de .....lei.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., s-au stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de .....lei și impozitul pe venit în suma de .....lei.

Fata de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., respectiv **09.11.2018** (sub semnătura privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și

completările ulterioare, fiind depusa în data de **24.12.2018** (conform stampilei aplicate pe plicul cu care a fost transmisă contestația).

Constatând ca în speța sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..... este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de dl. ....

#### I. 1. Aspecte generale

Dl. .... este o persoană fizică ce în anul 2008 a cumpărat un teren în suprafața de .....mp pe care în anii 2013-2014 l-a valorificat prin vânzare, în temeiul actelor civile de administrare a patrimoniului personale.

Totodată, în anul 2017, din cauza stării de sănătate precare a mamei sale (decedate în anul 2018) a vândut în numele și pe seama acesteia materialele de construcții achiziționate de aceasta pentru renovarea casei în care locuiește – societății .....SRL.

Organele fiscale însă, marcate de rea-credința și ignorând principiul bunei-credințe și al obligativității aplicării corecte a legii, ținând cont de toate împrejurările relevante în cauză, au stabilit în sarcina petentului obligații suplimentare de plată, menționând totodată în mod abuziv că petentul ar fi avut ca „*obiect (n.n. de activitate) activități imobiliare, respectiv livrare de bunuri imobile precum și vânzări de diverse materiale de construcții, sanitare, electrice, precum și servicii de transport.*”

2. În ceea ce privește sumele de .....lei - reprezentând impozit pe venit, .....reprezentând CAS și .....lei reprezentând TVA suplimentară de plată aferent tranzacției cu .....SRL

Referitor la această sumă stabilită suplimentar de plată, reia cele prezentate organului de control, menționează încă o dată faptul că nu a fost beneficiarul niciunui venit și nu a efectuat nicio operațiune generatoare de venituri în nume propriu, ci a fost mandatarul mamei sale, vânzând în numele și pe seama acesteia materialele de construcții necesare reparării casei sale, datorită stării avansate a bolii acesteia.

Mai mult decât atât, organul fiscal, lipsit de orice temei sau mijloc de probă, a considerat că a obținut venituri comerciale - venituri din fapte de comerț.

Pe de altă parte, chiar dacă prin absurd ar accepta o atare abordare a organelor fiscale și petentul a obținut venituri proprii impozabile, se întrebă în baza cărui temei legal, organul fiscal nu a aplicat dispozițiile art. 106 Cod procedură fiscală.

În acest sens, precizează faptul că organul fiscal a stabilit că, în baza contractului încheiat cu societatea .....SRL, petentul a vândut acesteia diferite materiale de construcții, instalații electrice și termice, etc, bunuri care ar fi trebuit să se afle în patrimoniul său - fie prin cumpărare, fie prin producție. O atare situație implică, în mod evident avansarea de cheltuieli (de cumpărare și/sau producție.), cheltuieli care nu au fost dovedite în nici un fel. Așadar, în temeiul dispozițiilor art.106 Cod procedură fiscală, respectiv ale art. I al Ordinului 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere organul fiscal era obligat să procedeze la estimarea bazei de impozitare conform legii, folosind (după necesitate) una dintre următoarele metode din cuprinsul art. 2 al Ordinului sus-menționat:

- metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

- metoda fluxurilor de trezorerie;
- metoda marjei;
- metoda produsului/serviciului și volumului;
- metoda patrimoniului net.

Ori, organul fiscal în mod netemeinic și abuziv, nu a procedat la aplicarea legii, chestiune ce impune nulitatea absolută a constărilor acestuia ci, cu scopul evident de a prejudicia sub orice formă, a procedat la impozitarea veniturilor fără a lua în calcul niciun fel de cheltuială necesară obținerii și/sau producerii bunurilor ce au fost vândute.

În ceea ce privește TVA calculată suplimentar de plată pentru aceeași tranzacție cu societatea .....SRL, precizează următoarele:

Persoana impozabilă este definită în sensul TVA, potrivit art. 269 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal (aplicabilă la data contractului în discuție), cu modificările și completările ulterioare, ca fiind „*orice persoana care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*”

Potrivit art. 266 alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal *"activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;".*

În ceea ce privește noțiunea de "activitate economică", aceasta este definită la art. 269 alin. (2) din Codul fiscal ca „*incluzând activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*”

Așadar, în cazul persoanelor fizice trebuie determinat în primul rând dacă sunt persoane impozabile, iar activitățile economice desfășurate de o persoană fizică trebuie analizate din punct de vedere al TVA în ansamblul lor, astfel cum rezulta și din prevederile art. 266 alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal:

- în scopul determinării cifrei de afaceri care servește drept referință pentru calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 310<sup>1</sup> din Codul fiscal;
- atribuirea unui singur cod de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 316 din Codul fiscal, pentru toate activitățile desfășurate de persoana fizică în calitate de persoană impozabilă.

Astfel, potrivit art. 316 din Codul fiscal, persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implica operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

---

1

- dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

- dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxare;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxa și optează pentru taxarea acestora, conform art. 292 alin. (3) Cod fiscal.

Prin urmare, în ceea ce privește vânzarea de bunuri de către petent societății .....SRL, este necesar ca petentul să fi depășit plafonul de scutire, condiție neîndeplinită și neprobată de către organul fiscal.

Pe de altă parte, dacă în mod nelegal organul de control ar fi considerat că petentul ar fi avut deja la data contractului cu societatea .....SRL calitatea de persoană impozabilă în scopuri de taxă, ca efect al înregistrării „din oficiu” efectuată raportat la data de 01.04.2014, precizează următoarele:

- înregistrarea din oficiu a petentului, în baza prevederilor art. 152 alin. 6 Cod fiscal 2003 (L. 571/2003) nu i-a fost comunicată niciodată;
- conform dispozițiilor art. 153 alin. 9 lit. d) Cod fiscal (Legea 571/2003) organele fiscale înregistrarea în scopuri de TVA era nulă în anul 2017.

În concluzie, toate constatările organelor fiscale cu privire la veniturile aferente contractului petentului cu societatea .....SRL sunt lovite de nulitate absolută, întrucât:

- petentul nu este și nu a fost persoana care a obținut venituri din această tranzacție;
- trecând, prin absurd, peste această chestiune, dacă veniturile ar fi putut fi considerate ale petentului, determinarea venitului impozabil și asupra căruia se aplică contribuții sociale, trebuia realizată exclusiv în temeiul dispozițiilor art.160 Cod procedura fiscala, respectiv ale OMFP 3389/2011.

În anul 2017, petentul nu era persoană impozabilă din perspectiva TVA, iar valoarea contractului cu societatea .....SRL era sub valoarea prag prevăzută în art. 310 Cod fiscal.

### 3. Cu privire la suma de TVA în quantum de .....lei

În înțelesul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice. Potrivit alin. (2) al art. 127 sus-menționat, *„este considerată activitate economică și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”*.

Totodată, referitor la noțiunile de persoană impozabilă și activitate economică, la punctul 3 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează ca obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată ca activitatea respectivă este

desfășurata în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Având în vedere acest fapt, pentru clarificarea problemei, o analiza a textelor Codului fiscal - incidente în materie - este necesară, coroborate și cu reglementările comerciale în vigoare la momentul tranzacțiilor. De asemenea, este imperios necesară și analiza dispozițiilor Directivei nr. 112/2006/CE ce reglementează în prezent materia TVA la nivel comunitar.

Așadar, pentru a supune o operațiune TVA, trebuie îndeplinite cumulativ condițiile expuse la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal după cum urmează:

*„(1) Din punctul 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 plata;*

*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)“.*

Din cele 2 condiții puse la lit. a) și la lit. d) ale art. 126, rezulta că operațiunea trebuie să fie (asimilată cu) o livrare de bunuri (lit. a), dar care să rezulte în mod obligatoriu din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Astfel, deși la prima vedere vânzarea de terenuri îndeplinește condiția de la lit. a), fiind o livrare în sensul dispozițiilor art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, adică un transfer al dreptului de proprietate către terțul cumpărător, cea de a doua condiție *sine qua non* este cea că aceasta operațiune juridică de transfer al proprietății să rezulte dintr-o activitate economică identificată la art. 127 alin. (2) pentru a fi îndeplinită și condiția de la art. 126 lit. d).

În acest sens, precizează că textul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal menționează faptul că *„În sensul prezentului litiu, 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.“*

Totodată, la o simplă analiză, aplicând principiul interpretării stricte a legislației fiscale, prevăzut în art. 13 Cod procedura fiscală, dacă examinăm activitățile enumerate la art. 127 alin. (2) Teza I, se constată că se face vorbire în mod exclusiv de *„Activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii“*- 3 categorii de activități, clasificare ce are la bază un criteriu mai degrabă tehnic, deoarece:

- *„producătorii“* -sunt agenți economici ce fabrică (manufacturează) anumite bunuri;
- *„comercianții“* nu au în vedere comerțanții definiții conform Codului comercial în vigoare la acea dată, ci acele persoane care își desfășoară activitatea în ramura *„comerț.“*, adică cumpără și revând (*en gros, en detail*) produse, mărfuri. - conform interpretării oficiale realizat de către Curtea de Justiție Europeană, în spetele Van Tiem (C - 186/89) și MKG Kraftfahrzeuge - Factoring (C - 305/01).
- *„prestatorii de servicii“* sunt cei care nu fac nici producție, nici comerț, ci activități de reparații, consultanță, intermediere etc.

Dacă acestea sunt criteriile de identificare a activităților economice, vânzarea de terenuri de către o persoană fizică ce le obține prin donație și nu prin cumpărare

nu se încadrează în niciuna dintre aceste 3 categorii, fapt ce dovedește indubitabil concluzia profund nelegală a organelor fiscale din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, conform căreia *„persoana fizică realizează de o manieră independentă activități economice constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniu personal.”*

Ca atare, vânzarea de terenuri și de locuințe proprietate personală nu poate fi încadrată nici la ramura comerț, deoarece piața românească nu a cunoscut până în prezent această formă de activitate, iar trimiterea la comercianți nu are în vedere comercianții în condițiile Codului comercial, deoarece acolo sunt incluși între comercianți și producătorii și prestatorii de servicii.

Mai mult decât atât, chiar normele metodologice invocate în favoarea impozitării cu TVA de către organele fiscale dispun clar la pct. 3 alin. (1) ca *„obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”*

De asemenea, apreciază imperativ necesar a sublinia din nou cu privire la încălcarea de către organele fiscale a principiului securității juridice faptul că la data efectuării tranzacțiilor. În discuție venitul petentului a fost impozitat în baza dispozițiilor art. 77-77<sup>3</sup> din Codul fiscal cu un impozit ce are ca obiect taxarea transferul bunurilor imobile din patrimoniu personal. Ori, art. 401 din Directiva 2006/132/CE este extrem de clar: TVA este un impozit asupra cifrei de afaceri, iar cele două tipuri de impozite se exclud în mod evident unul pe celălalt.

Prin urmare, apreciază că această interpretare eronată și abuzivă a organelor fiscale, pe lângă faptul că are ca efect nulitatea absolută a actelor administrative-fiscale, aduce atingere dreptului fundamental de proprietate, chestiune tranșată în mod definitiv de CEDO în cauza nr. 39766/05 Serkov vs. Ucraina.

În plus, în situația în care se pare că noțiunile de exploatare alături de principiul obținerii de venituri cu caracter de continuitate pentru existența impozitării comportă dificultăți majore pentru organele de control în ceea ce privește aprecierea și aplicarea acestora, ține să sublinieze faptul că în Cauza C60/90 Polysar, reluând judecata din van Tiem referitoare la exploatarea bunurilor, Curtea Europeană de Justiție a precizat ca termenul *„exploatare”* trebuie considerat a se aplica tuturor operațiunilor, oricare ar fi forma lor juridică, prin care se urmărește obținerea de venituri din bunurile în cauza pe o bază continuă.

Așadar, în mod evident, atât noțiunea de exploatare, cât și cea de venituri cu caracter de continuitate pot face referire spre exemplu din închirierea sau leasingul bunurilor imobile - operațiuni ce implică acțiuni continue asupra unor bunuri aflate în posesia sau chiar detenția unei persoane și nu din vânzarea acestora. Întrucât este la limita de jos a cunoștințelor și logicii juridice că vânzarea acestora odată realizată împiedică orice altă operațiune care să ducă la apariția unui caracter de continuitate.

Prin urmare, legătura dintre vânzarea de terenuri cu noțiunea de exploatare și cu caracterul de continuitate este imposibilă, iar încadrarea de către organele fiscale a activităților de vânzare terenuri, care constituie operațiuni cu executare *uno actu* în categoria celor ce asigură venituri cu caracter de continuitate, constituie o încălcare gravă a celor mai simple reguli și principii ale dreptului și logicii.

Reiterând cele de mai sus, cum dispozițiile Codului de procedură fiscală referitoare la interpretarea strictă a normelor fiscale sunt încă în vigoare și reprezintă regula generală, obligatorie de interpretare a dispozițiilor fiscale, apreciază că fapta

organelor fiscale de extindere a textului Tezei a II-a a art. 127 alin. (2) de la activitățile ce au un adevărat caracter repetitiv la cele de vânzare reprezintă o adăugire nepermisă la lege - adăugire ce, pe lângă încălcarea flagrantă a principiului prevăzut în art 139 al Constituției, nici măcar nu se sprijină pe niciun criteriu rațional de interpretare prin analogie: între situația analizată (vânzarea de terenuri) și textul legal (obținerea de venituri cu caracter de continuitate) nu există nicio legătura demonstrabilă.

Cu toate acestea, petentul, deși nu este producător, comerciant sau prestator de servicii, nici nu poate fi asimilat unuia, cu atât mai mult cu cât nu a achiziționat terenul în discuție cu scopul exploatarea acestuia - vânzarea de imobile efectuată neputând fi considerată exploatare de bunuri, conform deciziilor CJUE în Van Tiem (C-186/89), alături de Cauzele conexe C-180/10 și C-181/10.

În acest sens, dorește în mod sintetic să sublinieze următoarele:

- Superficia din speța Van Tiem are un caracter oneros (plată anuală) - deci permite obținerea continuă de venituri;

- În soluția pronunțată în Cauzele conexe C-180/10 și C-181/10 CJUE, în paragraful 45, prevede următoarele: *"Potrivit unei jurisprudențe constante, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu pot constitui o exploatare a unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, unica retribuire a acestor operațiuni fiind constituită de un eventual profit obținut la vânzarea bunului respectiv. Astfel, operațiuni similare nu pot constitui, în principiu, prin ele însele, activități economice în sensul directivei amintite (a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM, C-77/01, Rec, p. 1-4295, punctul 58, și Hotărârea din 21 octombrie 2004, BBL, C-8/03, Rec, p. 1-10157, punctul 39)."*

- Conform concluziilor CJUE din aceleași spete conexe C-180/10 și C-181/10 referitoare la considerarea unei persoane ca impozabilă d.p.d.v. al TVA, menționează că aceasta poate fi făcută doar în situația în care persoana în discuție *„ia măsuri active de comercializare a terenului prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producător, de un comerciant sau de un prestator de servicii...."* (punctul 49 al spețelor menționate) – ori petentul nu a luat și organul fiscal nu a dovedit aceasta cu nici un mijloc de probă.

- În paragraful 39 al spețelor conexe C-180/10 și C-181/10, CJUE menționează în mod expres următoarele:

*"De asemenea, faptul că, anterior înstrăinării, persoana interesată a procedat la împărțirea terenului în loturi în vederea obținerii unui preț total mai mare nu este, prin el însuși, determinant, după cum nu este nici durata pe care se întind operațiunile respective sau mărimea veniturilor provenite din acestea. Astfel, totalitatea acestor împrejurări s-ar putea înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal al persoanei interesate."* Însă petentul nu a folosit asemenea mijloace, ele nefiind nici dovedite de către organele fiscale și nici reținute de către instanța de fond.

Astfel, având în vedere toate aceste aspecte, față de nelegalitatea și netemeinicia dispozițiilor menționate din actele administrativ-fiscale contestate, solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

**II. Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:**

• • Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....;

- Raportul de inspecție fiscală nr. ....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., s-a stabilit TVA în suma de .....lei.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...., s-au stabilit contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de .....lei și impozitul pe venit în suma de .....lei.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... s-au stabilit următoarele:

Taxa pe valoarea adăugată

În anul 2009, domnul ..... obține certificat de urbanism nr. ...., în vederea elaborării unui PUZ pentru zona rezidențială cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice, obținere avize și acorduri, scoatere teren din circuitul agricol. Terenul în suprafață de ..... mp, pentru care a fost eliberat certificatul de urbanism a fost dobândit de dl. .... în anul 2008 și este situat în extravilanul localității ....., înscris în CF ....., comuna ....., județul .....

În anul 2011, domnul ..... obține certificat de urbanism nr. ...., în vederea dezvoltării unei zone rezidențială cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice. După obținerea certificatului de urbanism, dl. .... face demersurile pentru obținerea tuturor avizelor și acordurilor necesare elaborării Planului Urbanistic Zonal (PUZ) pentru o zonă de locuit cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice. Prin Încheierea nr. .... emisă de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ....., se schimbă destinația terenului din extravilan în intravilan și este înscris în cartea funciara ..... UAT ....., provenită din conversia de pe hârtie a CF nr. ...., cu o suprafață de ..... mp.

În anul 2013, prin Actul de dezlipire autentificat sub nr. ...., dl. .... dezlipește terenul intravilan în suprafață măsurată de ..... mp, înscris în CF ....., județul ....., CF vechi ....., nr. cadastral/nr. Topografic ....., în ..... de loturi.

Analizând contractele de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de către contribuabilul verificat cu lista nominală a beneficiarilor de venit conform declarației 208 pentru dl. ...., au constatat că pentru anul 2013 lipsește un contract de vânzare - cumpărare. Organele de inspecție fiscală au solicitat d-lui ..... să pună la dispoziție o copie a contractului de vânzare cumpărare pentru anul 2013, care lipsește. Acesta a motivat că nu îl mai deține, motiv pentru care prin adresa nr. ...., organele de inspecție fiscală au solicitat Societății Profesionale Notarile ..... o copie a contractului de vânzare-cumpărare încheiat în anul 2013 între domnul ....., având CNP ....., cu domiciliul în sat ..... nr. ...., județul ....., în calitate de vânzător, și dl. .... - CNP ....., în calitate de cumpărător, autentificat în cadrul biroului notarial și declarat în declarația 208 aferentă semestrului II 2013 în data de .....



Urmare a celor solicitate, Societatea Profesională Notarială ..... prin adresa nr. ...., înregistrata la AJFP ..... sub nr. ...., respectiv la Inspecție fiscală sub nr. ...., a transmis în xerox copie contractul solicitat.

În anul 2017, prin Contractul de vânzare-cumpărare cu plată în rate nr. ...., persoana fizică ..... vinde către societatea ..... SRL, cu sediul în ....., str. ...., nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, în valoare totală de ..... lei.

Contribuabilul verificat a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală copii ale contractelor de vânzare-cumpărare pentru livrările de bunuri imobiliare efectuate de acesta în perioada 01.01.2013-31.12.2017, precum și ale documentelor (contracte de vânzare cumpărare, promisiuni de schimb, certificate de urbanism, avize, documentații pentru obținere PUZ, încheieri ale Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară ....., extrase CF, Act de dezmembrare, etc) privind atât dobândirea, transformarea, cât și vânzarea acestora.

În urma analizării contractelor de vânzare cumpărare, organele de inspecție fiscală au întocmit situația privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către dl. ...., în calitate de vânzător, în perioada 01.01.2013 – 31.12.2017, și au constatat că dl. .... a efectuat în perioada verificată 18 tranzacții imobiliare constând în terenuri arabil intravilan.

Pentru livrările de terenuri arabile situate în intravilanul comunei ....., contribuabilul verificat a obținut venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă conform următoarelor prevederi legale:

-art. 127, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-art. 127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-art.127 alin.(2<sup>1</sup>)din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-titlul VI pct.3 alin. (3) și (5) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

-art.128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că dl. .... a efectuat 24 tranzacții imobiliare reprezentând atât vânzarea unor terenuri arabile intravilane, cât și încheierea unor promisiuni de vânzare cumpărare, cu încasarea unor avansuri pentru vânzări ulterioare de terenuri arabile intravilane, realizând o cifră de afaceri de ..... lei, sub plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Situația detaliată este prezentată în anexa nr.3 la Raport de inspecție fiscală.

În anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. .... a efectuat 22 tranzacții imobiliare reprezentând atât vânzarea unor terenuri arabile intravilane, cât și încheierea unor promisiuni de vânzare-cumpărare cu încasarea unor avansuri pentru vânzări ulterioare de terenuri arabile intravilane, realizând o cifră de afaceri de ..... lei.

Deoarece în anul 2014 contribuabilul realizează mai multe tranzacții reprezentând atât vânzarea unor terenuri arabile intravilane, cât și încheierea unor promisiuni de vânzare cumpărare cu încasarea unor avansuri pentru vânzări ulterioare de terenuri arabile intravilane, acestea nu mai au caracter ocazional și

reprezinta o activitate economica desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Cifra de afaceri realizata la data de 26.02.2014 este superioara plafonului de scutire prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare si anume 65.000 euro, al carui echivalent in lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Naționala a României la data aderării, respectiv 220.000 lei , realizând o cifra de afaceri în suma de .....lei, si nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA. In aceasta situație, contribuabilul avea obligația sa solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugata, in regim normal in termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, respectiv până la data de 10.03.2014, asa cum prevede art. 152 alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, urmând a fi înregistrat in scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2014. În conformitate cu prevederile pct. 61 alin. (2) din HG 44/2004 privind Numele Metodologice de aplicare a art.152 din Codul Fiscal valabil in anul 2014, la determinarea cifrei de afaceri prevazute la art.152 alin.(1) se cuprind avansurile încasate.

In conformitate cu prevederile art.152, alin.(2) din Codul fiscal valabil in anul 2014 *“Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor 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), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor 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....”*, iar conform prevederilor alin. (6) *”Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153”*.

Având in vedere cele menționate mai sus, persoana fizica ..... realizează operațiuni impozabile, respectiv livrări de terenuri construibile pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare: *”livrarea de construcții/parți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de parți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:... teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;”*

Persoana fizică ..... nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA după depășirea plafonului de scutire. Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea in

scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată (01.04.2014 - 31.12.2017) conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 62 alin. (2) lit. a), alin. (4) și (5) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru stabilirea stării de fapt cu privire la reînregistrarea cu întârziere în scopuri de taxă, în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, d-lui ..... i s-a luat nota explicativă. Prin răspunsul dat la întrebarea nr. 1 formulată de către organele de inspecție fiscală, aceasta precizează ca: „*Îmi mențin răspunsul din data de 01.10.2018 transmis de către avocatul meu .....via email*”, respectiv , *„Aceste materiale de construcție au fost achiziționate de-a lungul timpului de către mama mea .....în vederea folosirii acestora la renovare/reamenajare casei din comuna ....., jud. ...., însă datorită problemelor de ordin medical care au survenit intempestiv la mama mea în prezent decedată (anul 2018) am fost nevoit în anul 2017 să vând și aceste materiale de construcții având nevoie de bani! Documente de transport, pentru transportul efectuat către societatea .....SRL. Nu există documente de transport, însă menționează faptul că la vremea efectuării acelor transporturi am închiriat un microbuz de pe OLX în vederea livrării materialelor de construcții, și totodată la fiecare tură de transport materiale șoferul le-a cărat la întoarcere deșeurilor / reziduri rămase din construcții!”* .

Deoarece persoana fizică ..... avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2014, tranzacțiile efectuate după această dată, constând în terenuri construibile, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA, pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art. 141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La data începerii inspecției fiscale (12.09.2018), Persoana fizică ..... nu este înregistrată în scopuri de TVA și nu depune deconturi de TVA.

Pentru perioada verificată, respectiv 01.04.2014- 31.12.2017, contribuabilul nu a efectuat achiziții de bunuri și servicii, aferente activității desfășurate.

Recapitulatie TVA deductibila :

TVA deductibila conform decontului TVA : ..... lei

dc. taxare inversa:

TVA nedeductibila stabilit de inspecția fiscală: ..... lei

---

TVA deductibila stabilita de organul de inspecție fiscală : ..... lei

Referitor la TVA colectată

În perioada verificată, contribuabilul desfășoară activități impozabile pe teritoriul României, respectiv tranzacționează terenuri construibile, precum și activități de comerț cu diverse materiale de construcții, sanitare, electrice și din servicii de transport, obținând venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă.

După data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, respectiv 01.04.2014, persoana fizică ..... a mai efectuat tranzacții reprezentând vânzare de terenuri construibile, cât și vânzări de diverse materiale de construcții, sanitare, electrice și din servicii de transport.

Având în vedere cele prezentate anterior, rezultă că imobilele tranzacționate se încadrează în categoria terenurilor construibile, fiind operațiuni impozabile din punct de vedere a TVA pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil este în România așa cum prevede art. 132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“Se consideră a fi locul livrării de bunuri : ... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;”*

Pentru livrările de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data transferului dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar , respectiv la data încheierii contractului de vânzare -cumpărare, așa cum prevede art. 134<sup>1</sup> alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, persoana fizică ..... are încheiate promisiuni bilaterale de vânzare cumpărare pentru terenurile construibile, primind în acest sens avansuri de la fiecare cumpărător. Pentru avansurile încasate în perioada 01.04.2014-31.12.2015, contribuabilul verificat nu emite facturi către beneficiar așa cum prevede art.155 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu colectează TVA aferentă acestor avansuri, colectând TVA doar la momentul vânzării imobilelor (la data întocmirii contractului de vânzare cumpărare).

Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cazul avansului încasat a intervenit la data încasării acestuia așa cum prevede art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în care se precizează: *“Prin excepție de la prevederile alin.(1) , exigibilitatea taxei intervine:....(b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora,,*

În analiza TVA , organele de inspecție fiscală au luat în considerare Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene privind cazul „*Tulica și alții*” respectiv Deciziei nr. 6 din 30.12.2014 emisă de Comisia Centrală Fiscală, în ceea ce privește modificarea Deciziei 2 din 12.04.2011 emisă de Comisia Centrală Fiscală privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004”.

Deoarece în contractele de vânzare - cumpărare reprezentând vânzarea terenurilor, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada când nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA , respectiv 01.04.2014 – 31.12.2017, prin aplicarea procedurii sutei mărite (24 x 100/124 ) asupra valorii de .....lei, conform prevederilor art 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru tranzacțiile imobiliare a căror valoare a fost exprimată în euro, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 139<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 290 alin. (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece contribuabilul verificat nu a solicitat înregistrarea în scopuri de taxă în termenul legal prevăzut de art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru vânzările efectuate și a avansurilor încasate după data de 01.04.2014, organele de inspecție fiscală au

colectat suplimentar TVA in sumă de .....lei prin aplicarea procedurii sutei mărite (24 x 100/124 ) asupra valorii de .....lei.

În luna noiembrie 2017, contribuabilul verificat încheie Contractul de vânzare-cumpărare cu plata in rate nr. ...., prin care vinde către societatea .....SRL, cu sediul in ....., str. ...., nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, in valoare totala de .....lei.

Aceste venituri realizate din acte si fapte de comerț se încadrează in prevederile art. 269 alin. (1) si (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 270 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, *“Următoarele operațiuni sunt considerate de asemenea livrări de bunuri in sensul alin.(1): predarea efectiva a bunurilor către o alta persoana ca urmare a unui contract care prevede ca plata se efectuează in rate sau oricărui tip de contract care prevede ca proprietatea este atribuita cel mai târziu in momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing”*.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 271 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, *“Se considera prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 270.”*

In aceste condiții organele de inspecție constată ca livrările de bunuri si prestările de servicii efectuate de persoana fizica ..... către societatea .....SRL sunt operațiuni impozabile pentru care nu se aplică scutirea prevazuta la art. 292 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Deoarece în contractul de vânzare - cumpărare cu plata in rate reprezentând vânzarea unor bunuri (diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport), părțile contractante nu au convenit in ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugata în sumă de .....lei aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada 30.11.2017-20.12.2017, prin aplicarea procedurii sutei mărite (19 x 100/119) asupra valorii de .....lei, conform prevederilor art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

In luna noiembrie 2017, Persoana fizica ..... desfășoară activități economice din acte si fapte de comerț, respectiv livrări de bunuri (diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare), precum si prestări de servicii de transport, către SC .....SRL, in baza contractului de vânzare cumpărare. cu plata in rate nr. ...., acestea fiind operațiuni impozabile pentru care nu se aplica prevazuta la art. 292 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Contribuabilul verificat nu emite factură către beneficiar și nu colectează TVA aferenta acesteia. Având in vedere cele menționate anterior, organele de inspecție au procedat la stabilirea TVA colectat aferent acestor operațiuni, in sumă de .....lei prin aplicarea procedurii sutei mărite (19 x 100/119) asupra valorii de .....lei înscrisa in contractul de vânzare cumpărare, anexat in copie. Din documentele puse la dispoziție de către contribuabilul verificat (dispoziții de plata către casierie, anexate in copie la prezentul raport de inspecție fiscala) rezultă faptul ca suma înscrisă in contract a fost încasata in totalitate.

Taxa pe valoarea adăugata colectata stabilita suplimentar este in suma totală de .....lei.

Recapitulație TVA colectata :

TVA colectata conform deconturi TVA: - lei;  
dc. taxare inversa:  
TVA colectata constatata de către organele de inspecție fiscală: ..... lei;  
Diferența TVA colectata suplimentar: ..... lei.

În cazul în care, ulterior, se constată existența de date suplimentare față de cele constatate urmând a inspecției fiscale, cu privire la tranzacțiile imobiliare, efectuate de persoana impozabilă ..... în perioada 01.01.2013 -31.12.2017, organele de inspecție fiscală vor proceda la verificarea acestora.

#### Contribuția de asigurări sociale de sănătate

Ca urmare a activității independente desfășurate în anul 2017, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.a) și art. 155 alin(1) lit.h) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, are calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate.

Conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:

*“Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate (1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz: a) cetățenii români cu domiciliul în țară”, coroborat cu art. 155 alin(1), lit.h) „ Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate (1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 , datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri: h) venituri din alte surse, definite conform art.114 și 117”.*

Contribuția datorată la fondul unic pentru sănătate se determină prin aplicarea cotei de 5,5%, potrivit art. 156 lit. a din Legea nr. 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, asupra bazei de calcul stabilită potrivit aceleiași legi.

Din verificările efectuate s-a constatat că persoana fizică ..... nu a depus declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pentru anul 2017.

În urma analizei contractului de vânzare-cumpărare cu plată în rate nr..... și a dispozițiilor de plată către casierie (anexate în copie la prezentul Raport de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică ..... vinde către societatea ..... SRL, cu sediul în .....oara, str. .... nr.6, CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, încasând venituri în suma totală de .....lei.

Aceste venituri realizate din acte și fapte de comerț și prestări servicii se încadrează în prevederile art.114 alin.(2) lit.g) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.34, alin.(2) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal în care se precizează:” În veniturile din activitățile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal sunt cuprinse veniturile realizate de contribuabilii care nu sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie și care desfășoară activități de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale, din drepturi de proprietate intelectuală, precum și venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, fără a avea caracter de continuitate și pentru care nu sunt aplicabile prevederile cap. II "Venituri din activități independente" și cap. VII "Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură" din titlul IV al Codului fiscal.”.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspectie fiscala constatã cã în anul 2017, persoana fizicã ..... a realizat venituri (încasat în baza dispozițiilor de platã cãtre casierie, anexate în copie la prezentul raport de inspectie fiscala) din vânzarea de bunuri (diverse materiale de construcții, sanitare, electrice) precum și din servicii de transport, în valoare totalã de .....lei. Având în vedere ca persoana fizicã ..... trebuia sã se înregistreze în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2014, organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea venitului brut, prin diminuarea acestuia cu suma de .....lei reprezentând TVA colectatã aferentã operațiunilor menționate anterior, stabilind un venit net anual impozabil în sumã de .....lei, care constituie baza impozabilã pentru contribuția de asigurãri sociale de sãnãtate datoratã de contribuabil. Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar o contribuție de asigurari sociale de sãnãtate în sumã de .....lei (.....lei/ 12 luni x 5.5%), conform prevederilor art. 156 lit. a din Legea nr.227/2015, cu modificãrile si completãrile ulterioare.

#### Impozitul pe venit

Din verificãrile efectuate s-a constatat ca persoana fizica ..... nu a depus declarația unica privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pentru anul 2017.

În urma analizãrii contractului de vânzare cumpãrare cu plata în rate nr..... și a dispozițiilor de plata cãtre casierie (anexate în copie la prezentul Raport de inspectie fiscala), organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica ..... vinde cãtre societatea .....SRL, cu sediul în ....., str. .... nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, încasând venituri în suma totala de .....lei.

Aceste venituri realizate din acte și fapte de comerț și prestãri servicii se încadreazã în prevederile art.114 alin. (2) lit.g) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificãrile și completãrile ulterioare, coroborat cu pct.34, alin.(2) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

În urma verificãrilor efectuate, organele de inspectie fiscala constatã ca în anul 2017 persoana fizicã ..... a realizat venituri (încasat în baza dispozițiilor de platã cãtre casierie, anexate în copie la prezentul raport de inspectie fiscala) din vânzarea de bunuri (diverse materiale de construcții, sanitare, electrice) precum și din servicii de transport , în valoare totalã de .....lei. Având în vedere ca persoana fizicã ..... trebuia sã se înregistreze în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2014 , organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea venitului brut, prin diminuarea acestuia cu suma de .....lei reprezentând TVA colectatã aferentã operațiunilor menționate anterior, stabilind un venit net anual impozabil în sumã de .....lei.

Venit net anual impozabil în suma de .....lei constatat de organele de inspectie a generat stabilirea unui impozit pe venit pentru anul 2017 în suma de .....lei (.....\*16%).

**III. Luând în considerare constatãrile organelor de inspectie fiscalã, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificatã, se rețin urmãtoarele:**

Dl. ...., uzând de prevederile art. 276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedurã fiscalã, coroborat cu pct.9.12 din Ordinul nr.3741/2015

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat în cuprinsul contestației susținerea orală a acesteia.

**Urmare acestei solicitări a avut loc susținerea orală a contestației, fiind încheiată «Minuta ședinței», anexată la dosarul cauzei.**

**III.1. Referitor la contestația îndreptată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....**

**In fapt**, dl. .... a formulat contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....

Urmare verificării efectuate asupra d-lui ....., organele fiscale din cadrul AJFP ..... au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ...., în baza căruia au emis următoarele acte administrativ-fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....

**In drept**, potrivit prevederilor art. 93 și art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugată.”*

„ART. 98

**Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

*a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

*b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

*c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

*d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 107

*Forma și conținutul contestației*

*(...) (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”*

Fata de aceste prevederi legale se reține că prin Codul de procedura fiscală s-a prevăzut în mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanță prin care se pot stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilei.



Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 268

*Posibilitatea de contestare*

(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 considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*”, în speța raportul de inspecție fiscala neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat în conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit cărora:

„5.4. *Raportul de inspecție fiscala/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscala/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.*”

Având în vedere și prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 276

*Soluționarea contestației*

(...)(6) *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedura și asupra celor de fond, iar, când se constată ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, raportul de inspecție fiscala **nu constituie titlu de creanță** și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscala, urmând a se soluționa contestația formulată împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale:

· · Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....

**III.2. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....**

**Referitor la suma de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că persoana fizică ....., datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat operațiuni cu caracter economic și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.**

În fapt, în anul 2009, domnul ..... a obținut Certificatul de urbanism nr. ...., în vederea elaborării unui PUZ pentru zona rezidențială cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice, a obținut avize și acorduri, scoatere teren din circuitul agricol. Terenul în suprafață de .....mp, pentru care a fost eliberat certificatul de urbanism a fost dobândit de dl. .... în anul 2008 și este situat în extravilanul localității ....., înscris în CF ....., comuna ....., județul .....

În anul 2011, domnul ..... a obținut Certificatul de urbanism nr. ...., în vederea dezvoltării unei zone rezidențială cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice. După obținerea certificatului de urbanism, dl. .... a făcut demersuri pentru obținerea tuturor avizelor și acordurilor necesare elaborării Planului Urbanistic Zonal (PUZ) pentru o zonă de locuit cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice. Prin Încheierea nr. ....emisă de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ....., s-a schimbat destinația terenului din extravilan în intravilan și a fost înscris în cartea funciara ..... UAT ....., provenită din conversia de pe hârtie a CF nr. ...., cu o suprafață de ..... mp.

În anul 2013, prin Actul de dezlipire autentificat sub nr. ...., dl. .... a dezlipit terenul intravilan în suprafață măsurată de .....mp, înscris în CF ....., ....., județul ....., CF vechi ....., nr. cadastral/nr. Topografic ....., în 31 de loturi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013 dl. .... a efectuat 24 tranzacții imobiliare reprezentând atât vânzarea unor terenuri arabile intravilane, cât și încheierea unor promisiuni de vânzare cumpărare, cu încasarea unor avansuri pentru vânzări ulterioare de terenuri arabile intravilane, realizând o cifră de afaceri de .....lei.

În anul 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. .... a efectuat **22 tranzacții imobiliare** reprezentând atât vânzarea unor terenuri arabile intravilane, cât și încheierea unor promisiuni de vânzare-cumpărare cu încasarea unor avansuri pentru vânzări ulterioare de terenuri arabile intravilane, realizând, **la data de 26.02.2014, o cifră de afaceri de .....lei.**

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că dl. .... avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, respectiv până la data de 10.03.2014.

Deoarece dl. .... nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată pentru perioada 01.04.2014 – 31.12.2017, **situație detaliată în Anexa nr. 3 la Raportul de inspecție fiscală.** Pentru vânzările efectuate și avansurilor încasate după data de 01.04.2014, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .....lei prin aplicarea procedurii sutei mărite (24 x 100/124) asupra valorii de .....lei.

În luna noiembrie 2017, contribuabilul verificat a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare cu plată în rate nr. ...., prin care a vândut către societatea .....SRL, cu sediul în ....., str. ...., nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, în valoare totală de .....lei.

În aceste condiții, organele de inspecție au stabilit că operațiunile derulate între persoana fizică ..... și societatea .....SRL sunt operațiuni impozabile.

Deoarece în contractul de vânzare - cumpărare cu plată în rate reprezentând vânzarea unor bunuri (diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport) părțile contractante nu au convenit în ceea ce

privește TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată în sumă de .....lei aferenta veniturilor realizate de contribuabil în perioada 30.11.2017-20.12.2017, prin aplicarea procedurii sutei mărite (19 x 100/119) asupra valorii de .....lei.

### **Referitor la stabilirea calității petentului de persoană impozabilă**

**În drept**, la art. 126, art. 127 și art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt prezentate operațiunile care intra în sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile care desfășoară activitatea economică enumerate de legiuitor, printre care și exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, și totodată este definită livrarea de bunuri, astfel:

*„Operațiuni impozabile*

**Art. 126. - (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;*

*s) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127, alin. (2);[...]*

*„(9) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni **taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;***

*b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144<sup>1</sup>;*

*c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;*

*d) importuri și achiziții. intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 142;*

***e) operațiuni prevăzute la lit. a)-c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.”***

*„Persoane impozabile și activitatea economică*

**Art. 127. - (1) Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activitatea economică de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

**(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.**

*De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]*

*„Livrarea de bunuri*

**Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”**

În aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, la pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a acestei legi, aprobată prin HG nr. 44/2004, se prevede:

„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). (...)

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoana impozabilă pentru alte activitatea, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, **dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.**

(...) (5) **În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. [...]. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxa conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.”**

**Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.**

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea terenurilor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intra în categoria persoanelor impozabile, excepție **făcând situațiile în care se constată ca activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care desfășoară, **de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură celor la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

Asa cum explicită legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 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.**

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Definiții ale termenilor comuni

„(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație (...)

**20. persoană - orice persoană fizică sau juridică.”**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată **persoana** ce intra sub incidența prevederilor Codului fiscal **orice persoană fizică sau juridică.**

Aceleași prevederi legale sunt enunțate, după data de 01.01.2016 de art. 269 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2009-2017 dl. .... a angajat și a desfășurat în nume propriu activitatea în domeniul tranzacțiilor imobiliare, cu scopul de a vinde terenurile și implicit de a obține venituri, scop confirmat de faptul că a obținut avize și acorduri, a scos terenuri din circuitul agricol, a obținut Certificatul de urbanism nr. ...., în vederea dezvoltării unei zone rezidențiale cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice. După obținerea certificatului de urbanism, dl. .... a făcut demersuri pentru obținerea tuturor avizelor și acordurilor necesare elaborării Planului Urbanistic Zonal (PUZ) pentru o zonă de locuit cu funcțiuni complementare, dotări și servicii publice. Prin Încheierea nr. ....emisă de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ....., s-a schimbat destinația terenului din extravilan în intravilan și a fost înscris în cartea funciara ..... UAT ....., provenită din conversia de pe hârtie a CF nr. ...., cu o suprafață de ..... mp.

Din perspectiva celor arătate, este evident că dl. ....a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, desfășurând activitate economică de o manieră independentă, neavând relevanță, potrivit aceleiași norme legale, scopul sau rezultatul acestei activități.

În raport cu cele de mai sus, operațiunile realizate de dl. ....se încadrează și în cea de-a treia condiție prevăzută de art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul de față activitatea fiind cea de prestare de servicii în construcții. Așa cum s-a arătat la lit. c) de mai sus, vânzarea terenurilor a fost realizată ca urmare a activității angajate și desfășurate de dl. .... ca persoană impozabilă.

Prin urmare, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată au cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină reîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Însă, așa cum am demonstrat mai sus, în cazul analizat sunt întrunite integral cele patru condiții prevăzute la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Pe de altă parte, vânzarea terenurilor reprezintă o continuare firească și obiectivă a valorificării rezultatelor activităților precedente (de obținere a avizelor).

**Și Directiva 112/2006 CE califică, prin art. 9 alin. (1) paragraful 2, exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Art. 12 din Directiva menționată arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează o operațiune legată de activitățile prevăzute la art. 9 alin. (1) paragraful 2 și, în special, una din următoarele operațiuni: a) livrarea unei clădiri și a terenului pe care se afla clădirea; b) livrarea de terenuri construibile.**

Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a imobilelor, acesta este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv terenuri și obține continuu venituri din astfel de activitate, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Deci cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care

generează venituri din transferul proprietarilor imobiliare determina caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoana fizica care realizează in cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare terenuri, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operațiunea este sau nu scutita de TVA.

**În același sens este și Decizia civila nr. 152/31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel ..... - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, in dosarul nr.675/30/2010, irevocabila.**

**Relevanta in speța este Hotărârea Curții Europene de Justiție in cauzele conexe C-249/2012 și C-250/2012, Corina Tulica Hrisi și Calin Ion Plavosin, prin care Curtea, pronunțându-se asupra modului de calcul al TVA aferenta tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, a statuat faptul ca o persoana fizica care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând in vânzarea de imobile, altele decât cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila din perspectiva TVA indiferent dacă operațiunea este sau nu scutita de TVA, aceste persoane intrând in categoria persoanelor impozabile.**

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Având in vedere starea de fapt consemnată in raportul de inspecție fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și prevederile legale antementionate, rezulta ca dl. .... a devenit persoana impozabila începând cu data de la care a angajat primele costuri, obținând avize și acorduri, scoatere teren din circuitul agricol.

În ceea ce privește veniturile realizate în luna noiembrie 2017, conform Contractului de vânzare-cumpărare cu plata in rate nr. ...., prin care a vândut către societatea .....SRL, cu sediul in ....., str. ...., nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, in valoare totala de .....lei, deși petentul susține ca acestea provin din proprietatea personala, **nu a prezentat niciun document cu care sa probeze acest fapt.**

Potrivit doctrinei, se retine ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirma o pretenție in justiție trebuie sa o dovedească, regula tradițională exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249 - Sarcina probei*

*Cel care face o susținere in cursul procesului trebuie sa o dovedească, in afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

*Art. 250 - Obiectul probei și mijloacele de proba*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcuta din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 73- Sarcina probei in dovedirea situației de fapt fiscale*

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

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Întrucât dl. .... nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natură mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirmă situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, nu poate fi reținută susținerea acestuia conform căreia bunurile vândute conform Contractului de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. .... sunt materiale de construcții achiziționate pentru repararea casei mamei dumnealui.

**In 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:

- art. 152 alin. (1), (3) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 152

***(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită 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).***

*Alin. (1) al art. 152 a fost modificat de pct. 16 al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.*

*(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor 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), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor 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).*

Alin. (2) al art. 152 a fost modificat de pct. 16 al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.

(3) *Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.*

(4) *O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).*

(5) *Pentru persoana impozabilă nou-înființată care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire este plafonul prevăzut la alin. (1). Alin. (5) al art. 152 a fost modificat de pct. 16 al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.*

**(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.**

Alin. (6) al art. 152 a fost modificat de pct. 16 al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.

În calitate de persoana impozabilă, domnul ..... avea obligația potrivit prevederilor art.152 alin. (6) „**sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.**” cu atât mai mult cu cât și-a asumat această obligație chiar prin contractele de vânzare-cumpărare a căror valoare au constituit baza impozabilă pentru TVA contestată, respectiv prin contractele menționate mai sus.

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

**În data de 26.02.2014**, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, dl. ...., în calitate de vânzător, a depășit **plafonul de scutire**.

În conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*Persoana impozabilă care aplică regimul 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 plafonului. **Data atingerii sau depășirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplica pana la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabilească obligații privind taxa de plata și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153****.

În consecința, data la care petentul a depășit. plafonul prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost 26.02.2014 și ar fi trebuit sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA pana la data 10.03.2014.

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

“(1) *Persoana impozabila care este stabilita în România, conform art.125<sup>^</sup>1 alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează sa realizeze o activitate economica ce implica operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugata cu drept de deducere trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

*(...) b) **daca 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;***

coroborat cu pct. 66 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

„66. (1) *în cazul în care o persoana este obligata sa solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabila începând cu:*

*(...)c) **prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabila solicita înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal,***

Având în vedere prevederile legale antementionate și constatările organelor de inspecție fiscală, dl. .... **avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA începând cu data de 01.04.2014.**

Invocarea de către contestator, a caracterului ocazional al veniturilor realizate în baza Contractului de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. ...., prin care a vândut către societatea .....SRL, cu sediul în ....., str. ...., nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, în valoare totală de .....lei, nu prezintă relevanță în speța supusă analizei.

**În subsidiar**, menționez că, cu excepția înstrăinărilor ocazionale de bunuri (unde caracterul ocazional contează pentru stabilirea calității de persoană impozabilă pentru persoana fizică), în cazul celorlalte activități nu contează caracterul ocazional al veniturilor. În acest sens există și Hotărârea Curții de Justiție a Comunităților Europene dată în cazul C-62/12 Galin Kostov, care a statuat că o persoană fizică, deja persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru activitățile sale de executor judecătoresc independent, trebuie considerată „*persoana impozabilă*” pentru orice altă activitate economică exercitată în mod ocazional, cu condiția ca această activitate să constituie o activitate economică.

În Hotărârea Curții de Justiție a Comunităților Europene dată în cazul C-62/12 Galin Kostov, s-a precizat:

„ (...)33. O persoană impozabilă în scopuri de TVA nu este, așadar, impozabilă numai pentru activitățile pe care le declară ca fiind activități obișnuite, ci pentru orice activitate remunerată care ar fi, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, „[o] activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii”, inclusiv activitățile care nu corespund activității sale obișnuite.

34. De altfel, după cum observă pârâta din procedura principală, o altă interpretare ar conduce la consecința inacceptabilă ca persoanele care desfășoară o activitate economică în mod independent să își poată schimba în mod arbitrar statutul în vederea aplicării Directivei TVA, mai exact să fie când impozabile, când neimpozabile, în funcție de legătura mai mult sau mai puțin strânsă cu activitatea principală. (...)

54. O excludere a principiului supunerii la plata TVA-ului a activităților desfășurate în mod ocazional de o persoană impozabilă ar putea de altfel să pună în pericol principiile neutralității și egalității de tratament pentru operațiunile economice, potrivit cărora toate persoanele impozabile trebuie să fie supuse la plata TVA-ului în același mod pentru aceleași activități(19). Pe de altă parte, după cum am subliniat la punctul 41 din prezentele concluzii, potrivit unei jurisprudențe constante, Directiva TVA atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, incluzând toate activitățile economice ale producătorilor, ale comercianților sau ale persoanelor care prestează servicii(20).

55. Prin urmare, tranzacții precum cele efectuate de domnul Kostov trebuie supuse TVA-ului.(...)

59. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Administrativen sad– Varna după cum urmează:

„Cu titlu principal:

O persoană fizică înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată pentru activitatea sa de executor judecătoresc privat trebuie considerată ca fiind o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și este, prin urmare, obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă unei prestări de servicii efectuate în mod ocazional, fără nicio legătură cu activitatea sa de executor judecătoresc privat.”

În ceea ce privește susținerea petentului ca prin realizarea veniturilor realizate în baza Contractului de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. .... nu a depășit plafonul de scutire prevăzut de art. 310 din Legea nr. 227/2015 (aplicabil începând cu 01.01.2016), învederăm faptul ca **plafonul de scutire a fost depășit încă din anul 2014 și nu în anul 2017, cum greșit susține acesta.**

În cauza supusă analizei, își găsesc aplicabilitatea și dispozițiile art. 276 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd: “(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.”

Astfel, întrucât dl. .... nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care sa combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care sa rezulte o situație contrară față de cea constatată, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestația **va fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .....lei.**

**III.3. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....**

***Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează impozitul pe venitul din alte surse în suma de .....lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de ..... lei, în condițiile în care, cu privire la Contractul de vânzare cumpărare cu plata în rate nr. ...., petentul nu dovedește faptul ca veniturile realizate în baza acestuia sunt aferente vânzării unor bunuri ce provin din proprietatea personală.***

**În fapt**, în urma analizării Contractului de vânzare cumpărare cu plata în rate nr. .... și a dispozițiilor de plată către casierie (anexate în copie la prezentul Raport de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală au constatat ca persoana fizică ..... a vândut către societatea ..... SRL, cu sediul în ....., str. .... nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, încasând venituri în suma totală de .....lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste venituri realizate din acte și fapte de comerț și prestări servicii se încadrează în prevederile art.114 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 34 alin. (2) din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca în anul 2017 persoana fizică ..... a realizat venituri (încasate în baza dispozițiilor de plată către casierie) din vânzarea de bunuri (diverse materiale de construcții, sanitare, electrice) precum și din servicii de transport, în valoare totală de .....lei. Având în vedere că persoana fizică ..... trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2014, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea venitului brut, prin diminuarea acestuia cu suma de .....lei reprezentând TVA colectată aferentă operațiunilor menționate anterior, stabilind un venit net anual impozabil în sumă de .....lei.

Venitul net anual impozabil în sumă de .....lei constat de organele de inspecție a generat stabilirea unui impozit pe venit pentru anul 2017 în suma de .....lei (.....\*16%).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea venitului brut, prin diminuarea acestuia cu suma de .....lei reprezentând TVA colectată aferentă operațiunilor menționate anterior, stabilind un venit net anual impozabil în sumă de .....lei, care a constituit baza impozabilă pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de contribuabil. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă

de .....lei (.....lei/ 12 luni x 5.5%), conform prevederilor art. 156 lit. a din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept, speței** în cauză îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 61 lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 61

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit*

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

*(...) i) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117.”*

- art. 114 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 114

*Definirea veniturilor din alte surse*

*(1) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a)-h), altele decât veniturile neimpozabile în conformitate cu prezentul titlu.*

*(2) În această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:*

*(...) g) veniturile din activități, altele decât cele de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, precum și activități agricole, silvicultură și piscicultură, pentru care sunt aplicabile prevederile cap. II - Venituri din activități independente și cap. VII - Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;”*

coroborat cu pct. 34 alin. (2) din HG nr. 1/2018 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„CAP. X

*Venituri din alte surse*

*34. (...) (2) În veniturile din activitățile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal sunt cuprinse veniturile realizate de contribuabilii care nu sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie și care desfășoară activități de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale, din drepturi de proprietate intelectuală, precum și venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, fără a avea caracter de continuitate și pentru care nu sunt aplicabile prevederile cap. II "Venituri din activități independente" și cap. VII "Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură" din titlul IV al Codului fiscal.”*

- art. 115 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 115

*Calculul impozitului și termenul de plată*

*(1) Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut pentru veniturile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. a)-k), precum și în normele metodologice elaborate în aplicarea art. 114.*

*(2) Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.*

*(3) Impozitul astfel reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”*

- art. 153 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 153

*Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:*

*a) cetățenii români cu domiciliul în țară;”*

- art. 155 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 155

*Categorii de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153, datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:*

*(...)h) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117;”*

- art. 156 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 156

*Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate*

*Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:*

*a) 5,5% pentru contribuția individuală;”*

- art. 177 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 177

*Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din alte surse*

*(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din alte surse, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate reprezintă totalul veniturilor brute prevăzute la art. 114, 116 și art. 117, realizate în cursul anului fiscal precedent, raportat la cele 12 luni ale anului.*

*(2) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, baza lunară de calcul prevăzută la alin. (1) nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția.*

*(3) În anul 2016, persoanele care realizează venituri din alte surse nu datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate pentru aceste venituri, dacă realizează venituri de natura celor menționate la art. 155 alin. (1) lit. a)-d), g), i)-l), cu excepția veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală.”*

În ceea ce privește veniturile realizate în luna noiembrie 2017, conform Contractului de vânzare-cumpărare cu plata în rate nr. ...., prin care a vândut către societatea .....SRL, cu sediul în ....., str. ...., nr. ...., CIF ....., diverse materiale de construcții, electrice, obiecte sanitare, precum și din servicii de transport, în valoare totală de .....lei, deși petentul susține ca acestea provin din

proprietatea personala, **nu a prezentat niciun document cu care sa probeze acest fapt.**

Potrivit doctrinei, se retine ca încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirma o pretenție în justiție trebuie sa o dovedească, regula tradițională exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 - *Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie sa o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250 - *Obiectul probei și mijloacele de proba*

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcuta din proprie inițiativa sau obținută la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 73- **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invoca în sprijinul pretențiilor sale o anumita stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala și de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție în cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Întrucât persoana fizica ..... nu a motivat pretențiile din contestația formulata cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala care sa infirme situația de fapt constatata de inspectia fiscala, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, **se va respinge ca neîntemeiata contestația** formulata împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... **pentru impozitul pe venit în suma de .....lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de .....lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, 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 procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, 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 procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, se:

## DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiata** a contestației formulate de persoana fizica ..... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... **pentru TVA în suma de .....lei.**

- **Respingerea ca neîntemeiata** a contestației formulate de persoana fizica ..... împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... **pentru impozitul pe venit în suma de .....lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de .....lei.**

- prezenta decizie se comunica la:

- persoana fizica .....
- AJFP ..... – Inspecție Fiscală.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanța competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

.....