



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

DECIZIA nr. 2168 din 2018
privind soluționarea contestației depusă de persoana fizică
X din ...,
reprezentat prin avocat Y din ...,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara
sub nr. .../...2017.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu adresa .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de persoana fizică X, cu domiciliul în ..., având C.N.P. ..., reprezentat prin avocat Y din ..., cu sediul profesional în

Contestația a fost depusă la registratura A.J.F.P ..., fiind înregistrată sub nr. .../...2017, iar la A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală înregistrată sub nr. .../...2017.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

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

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că aspectele cuprinse în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva X, cu domiciliul în ..., ..., având C.N.P. ... a fost formulată sesizare penală, înregistrată la AJFP ... - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. .../...2017, prejudiciul stabilit pentru care nu s-au constituit parte civilă este în sumă totală de ... lei reprezentând TVA.

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

aferente realizării de venituri ca urmare a comercializării mai multor mașini achiziționate în scopul revânzării către diferite persoane fizice, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice.

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

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

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

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

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

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

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

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

În temeiul art.20 alin.(2) Cod procedură penală, constituirea ca parte civilă presupune o manifestare de voință a subiectului de drept, manifestare ce trebuie să se concretizeze într-o declarație scrisă de constituire de parte civilă, înscris care să conțină informații concrete cu privire la natura și întinderea pretențiilor, a motivelor și a probelor pe care se întemeiază. Astfel, ANAF este datoare a se constitui ca parte civilă după parcurgerea etapelor stabilite de procedura fiscală în individualizarea creanței fiscale.

Deși, potrivit aceluși articol alin.(1), constituirea ca parte civilă se poate face până la începerea cercetării judecătorești, la data soluționării contestației, în considerarea dispozițiilor art.277 alin.(4) Cod procedură fiscală, anterior citate și

în lipsa unui înscris care să indice faptul că organele fiscale s-au constituit parte civilă conform prevederilor legale, și întrucât faptele pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală raportate la legislația în materie neavând o influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia soluționării pe fond a contestației, organele de soluționare vor proceda la antămarea fondului cauzei supuse soluționării.

Contestația a fost semnată și ștampilată de reprezentantul legal al petentului, avocatul Y din ..., la dosarul contestației fiind depusă în original împuternicirea avocațială seria ... nr..../...2017, în conformitate cu art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia nr. .../...2017 a fost comunicată petentului în data de ...2017, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația formulată de petent a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P ... sub nr. .../...2017.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei nr. .../...2017 emisă de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, persoana fizică X din ..., reprezentată prin avocat Y din ..., susține următoarele:

Potentul reține că prin actul de control contestat s-a stabilit de către organul de control fiscal faptul că în perioada 01.01.2011-31.12.2016 a înstrăinat către diferite persoane fizice mai multe autovehicule, fără a fi autorizat să desfășoare această activitate economică, obținând venituri supuse impozitării, fără a se ține cont de faptul că nu a realizat profit din aceste operațiuni, considerând că în atare condiții nu este persoană impozabilă nefiind vorba de activități comerciale, operațiunile desfășurate neconstituind livrare de bunuri în sensul art.127 Cod fiscal și neputând fi cuprinse în sfera de aplicare a TVA potrivit art.126 Cod fiscal.

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

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

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

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

Chiar dacă s-a stabilit în sarcina sa faptul că a devenind plătitor de TVA începând cu luna octombrie 2011, organul fiscal avea obligația de înregistrare a sa ca plătitor de TVA din oficiu potrivit art. 153 al 7 Cod fiscal:

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

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

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

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

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

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

Deductibilitatea TVA este condiție obligatorie a mecanismului TVA. Or, anterior pronunțării în cauzele Tulică și Plavoșin (C 249/12 și C 250/12) și Salomie și Oltean (C 183/14), există o practică a CJUE cu privire la obligativitatea administrației fiscale ca să permită deductibilitatea TVA.

În materie fiscală, contribuabilul are dreptul de a fi informat în avans asupra actelor pe care le efectuează într-o manieră care să-i permită să se comporte în cunoștință de cauză de așa maniera încât să poată acționa preventiv. Organul fiscal a stabilit greșit cuantumul obligației de plată, Curtea Europeană de Justiție prin prevederile art. 2 din prima directivă în materie de TVA consacră principiul neutralității fiscale în sensul că TVA este un impozit general pe consumație aplicat asupra bunurilor și serviciilor, direct proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înainte de etapa perceperii impozitului.

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

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

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

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

Față de toate aceste considerente, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../...2017 emisă de AJFP ... - Inspecție Fiscală, anularea creanțelor fiscale principale și accesorii stabilite în sarcina sa, în cuantum total de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 emisă de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. .../...2017, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale este 01.10.2011 – 31.12.2016.

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

Astfel, în perioada 2011 - 2016, dl. X a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform documentelor deținute cu privire la achizițiile și înstrăinările efectuate, centralizate de organele de inspecție fiscală, în anexa nr.2, care fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și care defalcate pe ani, se prezintă în felul următor:

- În anul 2011, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2 care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2012, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2013, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2014, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.;
- În anul 2015, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală;
- În anul 2016, a realizat venituri în sumă de ... lei, din vânzarea unui număr de ... autovehicule, conform contractelor de vânzare centralizate în anexa nr. 2, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

Urmare aspectelor de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X, în perioada 2011 – 2016, a efectuat operațiuni economice, cu caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au precizat că veniturile realizate de contribuabil în anul 2011 au fost în valoare de ... lei, depășind în luna iulie, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, prin realizarea unor venituri în valoare de ... lei, modul de calcul al datei depășirii plafonului de scutire de TVA fiind redat de organele de inspecție fiscală, în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală parțială.

În conformitate cu prevederile legale prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care dl. X, trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.09.2011.

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 119.000 lei (anul 2011), respectiv 220.000 lei (din anul 2012).

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

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

- În luna iulie 2011, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate până la această dată fiind în valoare de ... lei, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr.3.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale anterior menționate, data de la care dl. X a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, era 01.09.2011, și în consecință, organele fiscale competente, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, vor proceda la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, respectiv, **art. 310 alin.(10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare.

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

În baza celor menționate mai sus, a rezultat faptul că, dl. X, desfășoară operațiuni impozabile, care intră în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art. 126, literele a) – d) din Codul fiscal, respectiv achiziționarea și vânzarea de autovehicule, către beneficiari persoane fizice, stabilite în România, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel, calitatea de persoană impozabilă, potrivit prevederilor **art. 125¹ alin.(1) pct. 18, art. 127 alin. (1) (2) din Legea nr. 571/2003** cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu **pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003**

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

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că din analiza coroborată a prevederilor **art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare,

mai sus citate, rezultă că intră în sfera de aplicare a TVA și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

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

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

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

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

De asemenea, în conformitate art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dl. X, avea obligația să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, începând cu luna septembrie 2011, având în vedere că, în baza contractelor de vânzare analizate, acesta a depășit plafonul minim din punct de vedere a TVA în luna iulie 2011, când veniturile realizate au fost în sumă de ... lei (mai mare decât 119.000 lei, plafon minim), anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală parțială.

În ceea ce privește modul de stabilire a bazei de impozitare și calculul TVA datorată pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2016, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Dl. X, avea obligația declarării și înregistrării ca și persoană impozabilă în scop TVA, conform prevederilor art. 152 din Codul fiscal, începând cu data de **01.09.2011**, deoarece la finele lunii iulie 2011, valoarea vânzării de atovehicule, a fost în valoare de **... lei**.

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

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

Situația cu tranzacțiile comerciale efectuate de către dl. X în perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, este redată de către organele de inspecție fiscală, în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală, de unde rezultă faptul că valoarea cumulată a acestora este de ... lei, iar defalcată pe ani, este următoarea:

- Anul 2011, ... lei;
- Anul 2012, ... lei;
- Anul 2013, ... lei;
- Anul 2014, ... lei;
- Anul 2015, ... lei;
- Anul 2016, ... lei.

În ceea ce privește TVA colectată, pentru veniturile realizate, dl. X, începând cu luna septembrie 2011, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor **art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003** și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor **art.291 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, **aplicând procedeul sutei mărite**, conform **pct. 23** din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv **pct.36 din** Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei, fiind prezentată de organele de inspecție fiscală în anexa nr.4, care face parte integrantă din raportul de inspecție fiscală parțială.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a menționat că pentru luna septembrie 2011, nu a mai stabilit TVA colectat/de plată, având în vedere prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anului 2011, în conformitate cu prevederile **art. 347 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 și art. 91 din OG. nr. 92/2003**.

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

Conform notei explicative, anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală, solicitată contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, acesta a declarat

că nu mai deține alte documente față de cele centralizate de organele de inspecție fiscală și prezentate în anexa nr.2.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au acordat drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei pentru autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la persoane juridice, documente care îndeplinesc calitatea de documente justificative, conform prevederilor legale în valoare de ... lei, inclusiv TVA, care sunt menționate în anexa nr. 2.

Modul de calcul a fost prezenta de organele de inspecție fiscală astfel:

PERIOADA FISCALA	TVA colectata - lei -	TVA deductibila - lei -	TVA de plata - lei -
Trim IV 2011
Trim I 2012
Trim II 2012
Trim III 2012
Trim IV 2012
Trim I 2013
Trim II 2013
Trim III 2013
Trim IV 2013
Trim I 2014
Trim II 2014
Trim III 2014
Trim IV 2014
Trim I 2015
Trim II 2015
Trim III 2015
Trim IV 2015
Trim I 2016
Trim II 2016
Trim III 2016
Trim IV 2016
TOTAL

În concluzie, consecință fiscală constă în stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare de plată, pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2016, în sumă totală de ... lei, ca diferență între TVA colectată, în sumă de ... lei și TVA deductibilă, în sumă de ... lei.

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

Persoana fizică X, are domiciliul în ..., ..., având C.N.P. ..., reprezentat prin avocat Y din ..., cu sediul profesional în ..., la dosarul contestației fiind depusă, în original, împuternicirea avocațială seria ... nr..../...2017.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, TVA aferentă veniturilor din vânzările de autoturisme, în condițiile în care nu a declarat veniturile realizate la organul fiscal competent, a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA conform prevederilor legale.

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, **realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... autovehicule.**

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

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

Organele de inspecție fiscală, au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada: octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 și 20% (pentru anul 2016), conform prevederilor art.291 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei.

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

drept de deducere, pentru TVA în valoare de ... lei pentru autovehicule achiziționate pe bază de factură, de la persoane juridice, în valoare de ... lei, inclusiv TVA.

În concluzie, consecința fiscală a constat în stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare de plată, pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2016, în sumă totală de ... lei, ca diferență între TVA colectată, în sumă de ... lei și TVA deductibilă, în sumă de ... lei.

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

- în perioada 01.01.2011-31.12.2016 a înstrăinat către diferite persoane fizice mai multe autovehicule, fără a fi autorizat să desfășoare aceasta activitate economică, obținând venituri supuse impozitării, fără a se ține cont de faptul că nu a realizat profit din aceste operațiuni;
- contribuabilul nu este persoană impozabilă, nefiind vorba de activități comerciale operațiunile desfășurate, neconstituind livrare de bunuri în sensul art.127 Cod Fiscal și neputând fi cuprinse în sfera de aplicare a TVA, potrivit art.126 Cod Fiscal;
- organul fiscal avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA din oficiu, potrivit art.153 alin.7 Cod Fiscal, de la data când s-a considerat că există această obligație, nefiindu-i adusă la cunoștință nicio decizie în acest sens;
- în cazul în care se constată existența obligației de plată, quantumul obligației de plată este greșit stabilit prin adăugarea TVA la prețul de vânzare, așa cum reiese din actul de control încheiat în deficit fiecare an calendaristic în actul de control atacat;
- s-a încălcat principiul neutralității fiscale, neacordându-i-se dreptul de deducere a TVA, prin invocarea neînregistrării în prealabil ca și persoană impozabilă;
- referitor la plata CASS, contribuabilul consideră că și această plată a fost greșit stabilită în sarcina sa, deoarece organul fiscal a stabilit că nu datorează impozit pe venit;
- în sprijinul celor menționate mai sus, dl. X nu prezintă nici un fel de înscrisuri sau probe.

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

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

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

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

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

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art. 125¹ pct. 18 din același act normativ, are următoarea semnificație:

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

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

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

corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

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

Totodată, pct. (3) alin. (1) și alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2011 – 2015, stipulează:

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

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

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

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

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

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

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

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125[^]1 alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

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

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125[^]1 alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin. (2) lit. b).”

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 119.000 lei (anul 2011), respectiv 220.000 lei (din anul 2012).

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau

intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

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

Astfel, potrivit pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2011-2016:

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

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

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

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

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

Având în vedere contractele de vânzare - cumpărare analizate de către echipa de inspecție fiscală, precum și prevederile legale mai sus enunțate cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor

impozabile din punct de vedere TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- În perioada 01.01.2011 - 31.12.2016, dl. X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... autovehicule, prezentate de către organele de inspecție fiscală, în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală parțială.

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

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale anterior menționate, data de la care dl. X a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, era 01.09.2011, și în consecință, organele fiscale competente vor proceda la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, în baza art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, respectiv **art. 310 alin.(10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, potrivit legii, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.09.2011.

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

Astfel, pentru veniturile realizate în perioada 01.10.2011 - 31.12.2015 TVA colectată a fost stabilită aplicând procedura sutei mărite pentru determinare, respectiv cota de 19,3548 % (24 x 100/124), conform art. 140 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”

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

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

- *„Chiar dacă s-a stabilit în sarcina sa faptul că a devenind plătitor de TVA începând cu luna octombrie 2011, organul fiscal avea obligația de înregistrare a sa ca plătitor de TVA din oficiu potrivit art.153 alin.(7) Cod fiscal: “Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea”.*

- *“Așadar, conduita contribuabilului, care a omis să solicite înregistrarea în scopuri de TVA trebuia asanată de către organul fiscal, tocmai în considerarea statului acordat reclamantului (de plătitor de TVA).”,
acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezultă și din constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse, atât în raportul de inspecție fiscală parțială, cât și în sesizarea penală înaintată organelor de cercetare penală, organele fiscale competente au fost în imposibilitatea notificării contestatarului și înregistrării acestuia ca și plătitor de TVA, din moment ce acesta, în perioada supusă verificării nu și-a declarat veniturile impozabile realizate din activitatea de comercializare a autovehiculelor la organele fiscale competente, aspect care face obiectul sesizării penale nr. .../...2017 împotriva dl. X, CNP ..., domiciliat în ..., sesizare penală înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul ... în vederea începerii cercetării acestuia și constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive cu privire la săvârșirea infracțiunilor prevăzute și sancționate de art.9 alin.(1) lit.a) și lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.*

În ceea ce privește susținerea petentului că:

- *“din vânzarea autovehiculelor nu a realizat profit”;*
- *„în cazul în care se constată existența obligației de plată, cuantumul obligației de plată este greșit stabilit prin adăugarea TVA la prețul de vânzare”;*
- *“s-a încălcat principiul neutralității fiscale, neacordându-i-se dreptul de deducere a TVA, prin invocarea neînregistrării în prealabil ca și persoană impozabilă”;*
- *“dacă s-a constatat faptul că ar face parte din categoria persoanelor supuse acestei obligații fiscale, trebuie să i se recunoască dreptul de a deduce această*

taxă în conformitate cu prevederile art.145-147 din Legea nr 571/2003, solicitând pe această cale aplicarea dreptului de deducere a TVA-ului.”

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

- *organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de ... lei, aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, respectiv cota redusă de 19,354 % (24 x 100/124), pentru veniturile realizate în perioada 01.10.2011 - 31.12.2015, respectiv cota redusă de 16,6667 % (20 x 100/120), pentru veniturile realizate în perioada 01.01.2016 - 31.03.2016, astfel că nu se poate invoca de către petent faptul că TVA-ul a fost stabilit „prin adăugarea TVA la prețul de vânzare”, în condițiile în care TVA-ul colectată a fost stabilită prin procedeul sutei mărite, TVA-ul extrăgându-se din prețul de vânzare (din veniturile realizate), iar baza impozabilă din punct de vedere a impozitului venitului (afereantă veniturilor realizate) diminându-se cu contravaloarea TVA colectată. Astfel, cu atât mai mult afirmația contestatarului cu privire la faptul că, din vânzarea autovehiculelor nu a realizat profit este nefondată întrucât, acest aspect se datorează în mare parte diminuării valorii vânzărilor (a veniturilor realizate) cu TVA colectată, fapt ce demonstrează din nou, că taxa a fost stabilită prin aplicarea procedurii sutei mărite, prin extragere din prețul de vânzare și nu prin adăugare la prețul de vânzare, cum eronat susține petentul;*

- *organele de inspecție fiscală au ținut cont de TVA deductibilă în sumă de ... lei afereantă autovehiculelor achiziționate pe bază de factură în valoare de ... lei, de la persoane juridice, documente care au îndeplinit calitatea de documente justificative conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, iar conform notei explicative solicitată petentului de către organele de inspecție fiscală (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală), acesta a declarat că nu mai deține alte documente față de cele centralizate de organele de inspecție fiscală, iar prin contestație petentul nu prezintă niciun fel de document care să îndeplinească calitatea de documente justificative conform prevederilor legale pentru acordarea dreptului de deducere, și de care organele de inspecție fiscală să nu fi ținut cont la calculul TVA deductibilă, astfel că nu se poate invoca de către petent faptul că: „nu i s-a recunoscut dreptul de a deduce TVA”, întrucât organele fiscale au acordat petentului dreptul de deducere a TVA pentru toate documentele justificative prezentate de acesta;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ANUL 2011:

Trim.IV 2011 (01.10.2011-31.12.2011):

- Suma încasată în trim.IV 2011: ... lei;
- Tva colectată în trim.IV 2011: ... lei (... lei x 19,354 % =... lei);
- Tva deductibilă: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.IV 2011: **... lei.**

ANUL 2012:

Trim.I 2012 (01.01.2012 - 31.03.2012):

- Suma încasată în trim.I 2012: ... lei;
- Tva colectată în trim.I 2012: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.I 2012: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.I 2012: **... lei** (... lei – ... lei = ... lei).

Trim.II 2012 (01.04.2012 - 30.06.2012):

- Suma încasată în trim.II 2012: ... lei;
- Tva colectată în trim.II 2012: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.II 2012: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.II 2012: **... lei.**

Trim.III 2012 (01.07.2012 - 30.09.2012):

- Suma încasată în trim.III 2012: ... lei;
- Tva colectată în trim.III 2012: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.III 2012: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.III 2012: **... lei** (... lei–... lei=... lei).

Trim.IV 2012 (01.10.2012 - 31.12.2012):

- Suma încasată în trim.IV 2012: ... lei;
- Tva colectată în trim.IV 2012: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.IV 2012: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.IV 2012: **... lei** (... lei–... lei=... lei).

ANUL 2013

Trim.I 2013 (01.01.2013 - 31.03.2013):

- Suma încasată în trim.I 2013: ... lei;
- Tva colectată în trim.I 2013: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.I 2013: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.I 2013: **... lei.**

Trim.II 2013 (01.04.2013 - 30.06.2013):

- Suma încasată în trim.II 2013: ... lei;

- Tva colectată în trim.II 2013: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.II 2013: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.II 2013: ... lei.

Trim.III 2013 (01.07.2013 - 30.09.2013):

- Suma încasată în trim.III 2013: ... lei;
- Tva colectată în trim.III 2013: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.III 2013: 0 lei;
- Tva de plată pentru trim.III 2013: ... lei.

Trim.IV 2013 (01.10.2013 - 31.12.2013):

- Suma încasată în trim.IV 2013: ... lei;
- Tva colectată în trim.IV 2013: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.IV 2013: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.IV 2013: ... lei.

ANUL 2014:

Trim.I 2014 (01.01.2014 - 31.03.2014):

- Suma încasată în trim.I 2014: ... lei;
- Tva colectată în trim.I 2014: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.I 2014: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.I 2014: ... lei.

Trim.II 2014 (01.04.2014 - 30.06.2014):

- Suma încasată în trim.II 2014: ... lei;
- Tva colectată în trim.II 2014: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.II 2014: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.II 2014: ... lei.

Trim.III 2014 (01.07.2014 - 30.09.2014):

- Suma încasată în trim.III 2014: ... lei;
- Tva colectată în trim.III 2014: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.III 2014: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.III 2014: ... lei (... lei–... lei=... lei).

Trim.IV 2014 (01.10.2014 - 31.12.2014):

- Suma încasată în trim.IV 2014: ... lei;
- Tva colectată în trim.IV 2014: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.IV 2014: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.IV 2014: ... lei.

ANUL 2015:

Trim.I 2015 (01.01.2015 - 31.03.2015):

- Suma încasată în trim.I 2015: ... lei;
- Tva colectată în trim.I 2015: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.I 2015: ... lei;
- Tva de plată pentru trim.I 2015: ... lei (... lei–... lei=... lei).

Trim.II 2015 (01.04.2015 - 30.06.2015):

- Suma încasată în trim.II 2015: ... lei;
- Tva colectată în trim.II 2015: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);
- Tva deductibilă în trim.II 2015: ... lei;

-Tva de plată pentru trim.II 2015: ... lei.

Trim.III 2015 (01.07.2015 - 30.09.2015):

-Suma încasată în trim.III 2015: ... lei;

-Tva colectată în trim.III 2015: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);

-Tva deductibilă în trim.III 2015: ... lei;

-Tva de plată pentru trim.III 2015: ... lei.

Trim.IV 2015 (01.10.2015 - 31.12.2015):

-Suma încasată în trim.IV 2015: ... lei;

-Tva colectată în trim.IV 2015: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);

-Tva deductibilă în trim.IV 2015: ... lei;

-Tva de plată pentru trim.IV 2015: ... lei (... lei–... lei=... lei).

ANUL 2016:

Trim.I 2016 (01.01.2016 - 31.03.2016):

-Suma încasată în trim.I 2016: ... lei;

-Tva colectată în trim.I 2016: ... lei (... lei x 19,354 % = ... lei);

-Tva deductibilă în trim.I 2016: ... lei;

-Tva de plată pentru trim.I 2016: ... lei (... lei–... lei=... lei).

Trim.II 2016 (01.04.2016 - 30.06.2016):

-Suma încasată în trim.II 2016: ... lei;

-Tva colectată în trim.II 2016: ... lei (... lei x 19,354 %=... lei);

-Tva deductibilă în trim.II 2016: ... lei;

-Tva de plată pentru trim.II 2016: ... lei.

Trim.III 2016 (01.07.2016 - 30.09.2016):

-Suma încasată în trim.III 2016: ... lei;

-Tva colectată în trim.III 2016: ... lei (... lei x 19,354 %=... lei);

-Tva deductibilă în trim.III 2016: ... lei;

-Tva de plată pentru trim.III 2016: ... lei.

Trim.IV 2016 (01.10.2016 - 31.12.2016):

-Suma încasată în trim.IV 2016: ... lei;

-Tva colectată în trim.IV 2016: ... lei (... lei x 19,354 %=... lei);

-Tva deductibilă în trim.IV 2016: ... lei;

-Tva de plată pentru trim.IV 2016: ... lei (... lei–... lei=... lei).

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, pentru perioada 01.10.2011 - 31.12.2016, au stabilit o TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei (TVA colectată ... lei – TVA deductibilă ... lei).

Față de cele prezentate și în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: „ Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de dl. X din ..., reprezentat prin avocat Y din ..., împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

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

Prezenta decizie se comunică la:

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

DIRECTOR GENERAL,

...