

DECIZIA NR. 445/2020
privind soluționarea contestației formulate de
X din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 6987/17.03.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată, de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 1412/16.03.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 6987/17.03.2020, cu privire la contestația formulată de dl X, CNP X, domiciliat în mun. X, str. L.C. Babeș, nr. 9, bl. 13, sc. B, ap. 6, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 8813/27.02.2020, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/23.12.2019, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/23.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/23.12.2019 și are ca obiect suma totală de X1 lei, din care X2 lei TVA, X3 lei impozit pe venit și X4 lei CASS, precum și baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de -X5 lei.

Contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. X/23.12.2019, nr. Y/23.12.2019 și nr. Z/23.12.2019, a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data confirmării comunicării deciziilor, respectiv data de 10.01.2020 și data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv 25.02.2020, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul conținând contestația în original.

Contestația este formulată prin avocat TT, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria X nr. 152874/2020 și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de dl X din mun. X, prin avocat.

I. Prin contestația formulată, dl X din mun. X, jud. X, solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/23.12.2019, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/23.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. BVG_AIF_Z/23.12.2019, acte emise de către A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.

A) Pe linie de procedură

1) Contestatarul afirmă că la data efectuării inspecției fiscale, în anul 2019, dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anilor 2012 și 2013 era prescris, iar organul fiscal nu mai era îndreptățit să analizeze operațiunile efectuate în acești ani și să stabilească obligații de plată aferente tranzacțiilor realizate în această perioadă de timp și invocă în susținere prevederile art. 91 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2) Petentul consideră că organele de control nu au respectat dispozițiile obligatorii din Decizia nr. Q/2019 a DGRFP X, respectiv prevederile art. 129 din Legea nr. 207/2015.

3) Contribuabilul consideră că dispozițiile legale care stabilesc obligația sa de a se înregistra ca plătitor de TVA încalcă principiul certitudinii impunerii, și invocă prevederile art. 6

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, conform cărora „*proiectul de act normativ trebuie să instituie reguli necesare, suficiente și posibile care să conducă la o cât mai mare stabilitate și eficiență legislativă*”.

În susținere, contestatarul afirmă că dispozițiile Codului fiscal nu sunt obligatoriu a fi cunoscute de către toți cetățenii, că obligațiile instituite de legea fiscală, precum și normele de interpretare sau de aplicare a acesteia, trebuie aduse la cunoștința populației, impuse de organele abilitate ale statului și nu lăsate la aprecierea contribuabilului, și menționează că nu i s-a adus la cunoștință că trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, fapt pentru care consideră că în favoarea sa operează principiul „*in dubio contra fiscum*”.

4) Contestatarul invocă prevederile art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și consideră că organul fiscal era obligat să-l înscrie din oficiu în scop de TVA, astfel că, din moment ce autoritatea, în calitate de profesionist, nu a dispus înregistrarea sa în scop de TVA, nu-i pot fi imputate obligații fiscale cu acest titlu.

În susținere se mai invocă Hotărârea din 07.10.2011 CEDO în cauza nr. 39766/05 Serkov vs. Ucraina, din care s-au evidențiat o serie de considerente și principii în materia aplicării taxei pe valoarea adăugată, în care Curtea a opinat că *absența predictibilității necesare și a clarității legislației naționale cu privire la o asemenea problemă fiscală importantă, generând interpretări juridice contrare, determină nerespectarea cerinței privind „calitatea dreptului” prevăzută de Convenție.*

B) Pe fond

Contestatarul consideră că raționamentul organelor de control este greșit deoarece pleacă de la premisa că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 127 din Legea 571/2003 Codul fiscal. Acesta afirmă că pentru ca tranzacțiile să constituie o operațiune supusă taxei pe valoarea adăugată se cere în mod cumulativ ca respectiva operațiune să constituie sau să fie asimilată cu o livrare de bunuri sau prestare de servicii și ca operațiunea respectivă să fie efectuată de o persoană impozabilă, respectiv de către o persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, condiții care, susține el, nu sunt îndeplinite în cazul său.

Petentul mai afirmă că simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun, nu constituie prin ea însăși o activitate economică, și invocă jurisprudența CJUE în cauzele conexe C-180/10 și C-181/10 Slaby și Kuc.

În susținerea contestației contribuabilul afirmă că organul fiscal nu a acordat dreptul de deducere automată a TVA-ului aferent achizițiilor. Petentul invocă decizia CJUE în cauza Salomie&Oltean și susține că organele fiscale erau datoare ca în timpul controlului fiscal în cadrul căruia stabileau calitatea de persoană impozabilă a unei persoane, să scadă din quantumul TVA care trebuia colectat, quantumul TVA care era deductibil pentru perioada în discuție.

Contestatarul dezaprobă metoda de lucru a organelor de control care nu i-au acordat dreptul de deducere a TVA, încălcând astfel principiul neutralității fiscale și precizează că inspectorii fiscali trebuiau să țină cont de o serie de costuri (cheltuieli constând în costul deplasărilor în afara țării, cazare pe durata a 3 nopți, numere de înmatriculare provizorii din alte state membre UE, carburant, taxă de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto) pentru care trebuia să se acorde drept de deducere, chiar dacă nu au fost păstrate documentele primare, acestea putând fi estimate.

Persoana verificată mai precizează că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut la art. 152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale).

Reclamantul susține că acest regim special se aplică de drept în speță, în condițiile în care acesta a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile, și consideră că textul art.

152² alin. (2) este imperativ în acest sens, singura derogare de la acest regim fiind lăsată la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit, petentul afirmă că organul fiscal trebuia să stabilească „baza de impunere” ținând cont de faptul că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli, și pretinde că organului fiscal trebuia să procedeze la estimarea cheltuielilor în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor.

Potentul susține că prin intermediul actelor administrativ fiscale contestate se dispune neacordarea dreptului de deducere cu privire la anumite achiziții de autoturisme în baza unor motive pe care le consideră neîntemeiate. Acesta dezaproabă neacordarea dreptului de deducere cu privire la anumite achiziții de autoturisme, însumând 36.971 lei în anul 2012 și 21.559 lei în 2013, pe motiv că nu au fost prezentate documente de plată, din moment ce s-a făcut dovada înstrăinării ulterioare de către contribuabil a acelorași bunuri și însăși organul fiscal probează caracterul economic al tranzacțiilor, fiind cât se poate de evident faptul că prețul acestor autoturisme a fost achitat în vederea dobândirii lor.

Totodată, persoana impozabilă contestă modalitatea în care procedează organul de control, susținând că acesta estimează în detrimentul contribuabilului prețul de vânzare al autoturismelor când acesta este mai mic decât prețul de achiziție, însă înlătură integral de la beneficiul deductibilității prețul de achiziție.

În susținerea contestației, petentul mai afirmă că o parte dintre autoturismele utilizate de el și de familia sa în scop personal nu au fost excluse din cadrul tranzacțiilor impozabile, cu toate că utilizarea în scop personal înlătură posibilitatea existenței scopului revânzării la momentul achiziției.

Contestatorul sesizează și faptul că la stabilirea unor obligații de plată cu titlu de TVA organele de control s-au raportat la alte sume de bani decât cele stabilite în contractele de vânzare-cumpărare cu titlu de preț, în sensul că organul de inspecție fiscală a apreciat în cazul autoturismelor vândute cu un preț mai mic decât prețul de achiziție, că obligația de plată cu titlu de TVA trebuie calculată prin raportare la prețul de achiziție, iar nu la prețul de vânzare, motivând că înstrăinarea nu se putea realiza la un preț inferior prețului de cumpărare, întrucât tranzacția nu ar mai fi fost purtătoare de profit și consideră că inspectorii fiscali nu aveau aptitudinea de a stabili un alt preț de vânzare în baza propriilor aprecieri subiective, indiferent dacă prețul de vânzare stabilit de către părțile contractante este mai mic, mai mare sau egal cu prețul de achiziție.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/23.12.2019 și prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/23.12.2019, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. K/23.12.2019, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au stabilit suplimentar de plată în sarcina d-lui X, CNP X, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei TVA, perioada verificată fiind 01.10.2012-31.12.2015, X3 lei impozit pe venit, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015 și X4 lei CASS, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015.

Totodată prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/23.12.2019 a fost stabilită bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014, în sumă de -X5 lei.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. K/23.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere contestate, acțiunea de inspecție fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 129- „Refacerea inspecției fiscale” din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a fost demarată urmare a faptului că prin Decizia nr. Q/2019, emisă de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. X în procedura de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziilor de impunere nr.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

X/30.07.2018, Y/30.07.2018 și nr. Z/30.07.2018, au fost desființate aceste decizii și s-a dispus refacerea inspecției.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 13.11.2019- 20.12.2019, la sediul organului de control, data de începere a inspecției fiscale fiind menționată în Procesul-verbal nr. PV/13.11.2019 (deoarece contribuabilul nu deține Registrul unic de control).

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2012-31.12.2015 dl X a achiziționat un număr de 88 de autovehicule rulate, pe care ulterior le-a înstrăinat, în calitate de vânzător.

Având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule, efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acesta a desfășurat **o activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate, în cauză fiind incidente prevederile art. 7 alin. (1) și ale art. 46 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile pct. 18, 19 și 21 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 46 mai sus menționat.

Inspectorii precizează că având în vedere faptul că dl X, în perioada anilor fiscali 2012–2015, a obținut venituri din desfășurarea unei activități independente, acesta avea obligația, înainte de începerea activității economice, să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale, potrivit prevederilor art. 7, alin. (1) din O.U.G. nr.44/2008.

Echipa de control precizează că și în cazul în care persoana fizică nu este autorizată potrivit prevederilor O.U.G. nr. 44/2008, în condițiile în care desfășoară o activitate care întrunește criteriile care definesc preponderent existența unei activități economice desfășurate în mod independent, atunci aceasta are obligația respectării regulilor proprii veniturilor din activități independente.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, organele de inspecție fiscală au încadrat tranzacțiile cu autovehicule rulate desfășurate de dl X în categoria veniturilor din activități independente. Totodată, având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil, precum și prevederile Ordinului Institutului Național de Statistică nr. 337/20.04.2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională- CAEN, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală încadrează activitatea contribuabilului în codul CAEN 4511 - Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone).

1) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în anul fiscal 2012 contribuabilul verificat a realizat o cifră de afaceri în sumă de X6 lei, depășind la data de 30.11.2012 plafonul de scutire de 65.000 euro, respectiv 220.000 lei, prevăzut la art. 152, alin. (1), (2) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil începând cu data de 01.07.2012). Aceștia precizează că în speță este aplicabilă Hotărârea CJUE din data de 29.07.2019 în Cauza C-388/18 în ceea ce privește cifra de afaceri ce servește drept referință în scopul aplicabilității regimului special pentru întreprinderi mici în cazul unei persoane impozabile care intră sub incidența regimului special al marjei.

Deoarece în data de 30.11.2012, contribuabilul verificat a depășit plafonul de scutire de TVA, conform prevederilor art. 152, alin. (6) și art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil începând cu 01.07.2012) acesta avea obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până în data de 10.12.2012, urmând să devină persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.01.2013.

Organele de control au stabilit că perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată pe care trebuia s-o utilizeze contribuabilul, în intervalul 01.01.2013- 31.12.2015, în cazul în care ar fi solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, ar fi fost:

- pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, **trimestrul calendaristic**, deoarece în anul 2012, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de X7 lei, sub plafonul de 442.910 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2012, adică 4,4291 lei/euro);
- pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, **trimestrul calendaristic**, deoarece în anul 2013, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de X8 lei, sub plafonul de 446.390 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2013, adică 4,4639 lei/euro);
- pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, **trimestrul calendaristic**, deoarece în anul 2014, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de X9 lei, sub plafonul de 448.340 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2014, adică 4,4834 lei/euro).

1.1) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

În vederea aplicării prevederilor art. 145, alin. (1), alin. (2) lit. a), art. 146, alin. (1), lit. (a) și 152² alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și a Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din data de 09.07.2015, în cauza C-183/14 (Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean vs. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj), echipa de inspecție fiscală a solicitat, în scris, d-lui X, prin Nota explicativă din data de 16.12.2019, să prezinte documente justificative, în original, respectiv, facturi, bonuri fiscale, chitanțe, contracte prestări servicii, extrase de cont, dovada plății impozitului pentru autoturismele achiziționate, devize reparații, dacă este cazul, precum și alte documente similare, în baza cărora se stabilesc serviciile efectuate cu operațiunile de achiziție și de vânzare a autoturismelor în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015.

Aceste documente nu au fost prezentate organelor de control, contribuabilul precizând că „La acest moment nu mai dețin documente justificative cu privire la cheltuieli, în afara contractelor de achiziție a autoturismelor.”

Din verificarea documentelor preluate din dosarul inspecției fiscale anterioare, finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. H/30.07.2018, s-a constatat faptul că în perioada 01.01.2013 (dată de la care contribuabilul verificat devine plătitor de TVA)- 31.12.2015, contribuabilul X a achiziționat autovehicule, în scopul revânzării acestora, atât de la persoane fizice (din interiorul Comunității) în baza unor contracte de vânzare-cumpărare a unui vehicul folosit, cât și de la persoane juridice (din interiorul Comunității).

Se mai precizează faptul că în data de 14.08.2013 X a efectuat o achiziție din interiorul comunității de la furnizorul H W Olanda, cod de înregistrare în scopuri de TVA X, prin factura nr. 202277/14.08.2013, constând în achiziționarea autoturismului marca Volkswagen, serie sașiu VW1ZZZ. Pe factură, respectiv pe traducerea acestei facturi, este menționată valoarea fără TVA în sumă de X19 Euro, valoarea TVA în sumă de X11 Euro și valoare totală în sumă de X12 Euro.

Dat fiind faptul că persoana impozabilă X trebuia să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2013, conform art. 130¹ alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, această achiziție de bunuri este o achiziție intracomunitară iar locul achiziției se consideră a fi în România conform prevederilor art. 132¹ alin. (1) din același act normativ, astfel că taxa pe valoarea adăugată se plătește de către beneficiar prin mecanismul evidențierii acesteia în decontul de taxă atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, conform prevederilor art. 157 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată datorată de beneficiar în România având în vedere baza impozabilă în sumă de X19 Euro evidențiată în factura menționată anterior, astfel: X13 lei (X19 Euro x 4.42 lei/Euro) x 24% = X14 lei. Ca urmare, organele de inspecție fiscală acordă drept de deducere pentru suma de X14 lei reprezentând TVA deductibilă, și în același timp, organele de inspecție fiscală vor colecta TVA în sumă de **X14 lei**.

1.2) Taxa pe valoarea adăugată colectată

Organele de inspecție fiscală au constatat că, după data de la care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA, respectiv data de 01.01.2013, și până la data de 31.12.2015, acesta a efectuat un număr de 62 de tranzacții de înstrăinare autovehicule, contravaloarea acestora fiind încasată în numerar.

Conform documentelor preluate din dosarul inspecției fiscale anterioare, finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. H/30.07.2018, s-a constatat faptul că persoana impozabilă a realizat atât livrări de autovehicule către diverse persoane fizice sau juridice din România, pentru care se aplică regimul special privind bunurile second-hand, întrucât au fost achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile și de la o persoană impozabilă revânzătoare a cărei livrare a fost supusă taxei în regim special, cât și livrări de autovehicule pentru care se aplică regimul normal de taxare.

Situația privind taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 se prezintă astfel:

Anul 2013

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.01.2013- 31.12.2013, contribuabilul verificat a livrat bunuri în interiorul țării, respectiv un număr de 10 (zece) autovehicule.

a) Autovehicule second-hand pentru care se aplică regimul normal de taxare

În perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, contribuabilul verificat a înstrăinat un număr de 4 autovehicule, care au fost achiziționate de la diverse persoane impozabile din interiorul Comunității astfel:

- în data de 28.12.2012, BMW 320D cu nr. de identificare WBAA, de la Întreprinderea Individuală-RIC, CIFX conform facturii nr. 444/28.12.2012;

- în data de 26.03.2013, Opel Vivara cu nr. de identificare WOLF, de la A Olanda în baza unui contract de vânzare cumpărare;

- în data de 13.08.2013, VWTransporter cu nr. de identificare WV1YYY de la IA Olanda în baza unui contract de vânzare cumpărare;

- în data de 14.08.2013, VW Transporter cu nr. de identificare WV1ZZZ, de la H Olanda conform facturii nr. 202277/14.08.2013.

Aceste autovehicule au fost achiziționate atât în baza unor contracte de vânzare cumpărare, cât și în baza unor facturi de la persoane impozabile revânzătoare din interiorul Comunității Europene, documente pe care nu a fost specificată mențiunea conform căreia livrările au fost supuse taxei în regim special, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 152², alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, echipa de inspecție fiscală precizează că aceste livrări de autovehicule rulate nu sunt eligibile pentru aplicarea regimului special privind bunurile second-hand prevăzut de art.152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent vânzării acestor autovehicule, în sumă totală de X15 lei, a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată colectată prin procedeul sutei mărite, în sumă de X16 lei (X15 leix 24/124), având în vedere prevederile Hotărârii C.J.U.E. în cauza Tulică și Plavosin (C-2149/12 și C-250/12) și prevederile Ordinului MFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr. 2/2011.

Totodată, organele de inspecție fiscală au ținut cont și de faptul că d-l X a prezentat în timpul inspecției fiscale declarația pe propria răspundere, autentificată la SPN G Maria și V Horia sub nr. 2457/09.12.2019, din care rezultă că nu mai are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoare adăugată.

b) Autovehicule pentru care se aplică regimul special pentru bunurile second-hand

În perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, contribuabilul verificat a achiziționat din interiorul Comunității un număr de 6 autovehicule second-hand, din care unul a fost achiziționat de la o persoană juridică revânzătoare (D Olanda) în baza unei facturi în cuprinsul căreia se menționează faptul că această operațiune a fost supusă taxei în regim special, iar un număr de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

5 autovehicule au fost achiziționate de la diverse persoane fizice neimpozabile în baza unor contracte de cumpărare. Acestea au fost ulterior înstrăinate către diverse persoane fizice din România, livrările fiind eligibile pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand.

Pentru aceste autovehicule s-a determinat o marjă de profit în sumă de X17 lei. Din această sumă s-a scăzut TVA colectată stabilită prin procedeele sutei mărite în sumă de **X18 lei** ($X17 \times 24/124$), rezultând o bază impozabilă în sumă de X19 lei.

c) TVA aferentă achizițiilor intracomunitare

În data de 14.08.2013 dl X a efectuat o achiziție din interiorul comunității de la furnizorul H W Olanda, cod de înregistrare în scopuri de TVA X, prin factura nr. 202277/14.08.2013, constând în achiziționarea autoturismului marca Volkswagen, serie sașiu VW1ZZZ. Pe factură, respectiv pe traducerea acestei facturi, este menționată valoarea fără TVA în sumă de X19 Euro, valoarea TVA în sumă de X11 Euro și valoare totală în sumă de X12 Euro.

Organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată datorată de beneficiar în România având în vedere baza impozabilă în sumă de X19 Euro evidențiată în factura menționată anterior, astfel: X13 lei ($X19 \text{ Euro} \times 4.42 \text{ lei/Euro}$) $\times 24\% = X14 \text{ lei}$. Ca urmare, organele de inspecție fiscală acordă drept de deducere pentru suma de X14 lei reprezentând TVA deductibilă, în același timp, organele de inspecție fiscală vor colecta TVA în sumă de **X14 lei**.

Astfel, pentru anul 2013, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă de **X20 lei** ($X16 + X18 + X14 \text{ lei}$).

Anul 2014

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.01.2014- 31.12.2014, contribuabilul verificat a livrat în interiorul țării un număr de 25 autovehicule.

a) Autovehicule second-hand pentru care se aplică regimul normal de taxare

În perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, contribuabilul a achiziționat autovehiculul marca Mercedes Benz 108 cu nr. de identificare VSA63, de la A Olanda.

Pentru acest autovehicul ca document de achiziție a fost prezentat un Contract de vânzare- cumpărare (și nu o factură) de la o persoană impozabilă revânzătoare din interiorul Comunității Europene, contract pe care nu a fost specificată mențiunea conform căreia livrările au fost supuse taxei în regim special, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 152², alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, echipa de inspecție fiscală consideră că această livrare nu este eligibilă pentru aplicarea regimului special privind bunurile second- hand prevăzut de art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent vânzării acestui autovehicul, în sumă de X21 lei, a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată colectată prin procedeele sutei mărite, în sumă de **X22 lei**, având în vedere prevederile Hotărârii C.J.U.E. în cauza Tulică și Plavosin (C-2149/12 și C-250/12) și prevederile Ordinului MFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr. 2/2011.

b) Autovehicule pentru care se aplică regimul special pentru bunurile second-hand

În perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, contribuabilul verificat a achiziționat din interiorul Comunității un număr de 24 autovehicule second- hand de la diverse persoane fizice neimpozabile în baza unor contracte de cumpărare. Acestea au fost ulterior înstrăinate către diverse persoane fizice din România, livrările fiind eligibile pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand.

Pentru aceste autovehicule s-a determinat o marjă de profit în sumă de X23 lei. Din această sumă s-a scăzut TVA colectată stabilită prin procedeele sutei mărite în sumă de **X24 lei** ($X23 \times 24/124$), rezultând o bază impozabilă în sumă de X25 lei.

Astfel, pentru anul 2014, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă de **X26 lei** ($X22 + X24 \text{ lei}$).

Anul 2015

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.01.2015- 31.12.2015, contribuabilul verificat a livrat în interiorul țării un număr de 27 autovehicule.

a) Autovehicule second-hand pentru care se aplică regimul normal de taxare

În perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, contribuabilul verificat a înstrăinat un număr de 2 autovehicule, care au fost achiziționate de la persoane juridice din interiorul Comunității astfel:

- în data de 06.11.2014, Opel Vectra cu nr. de identificare WOLOYCF, de la OA Olanda;
- în data de 30.01.2015, VW Pasat cu nr. de identificare WVVZZZ, de la LA Olanda.

Aceste autovehicule au fost achiziționate în baza unor facturi de la persoane impozabile revânzătoare din interiorul Comunității Europene, facturi pe care nu a fost specificată mențiunea conform căreia livrările au fost supuse taxei în regim special, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 152², alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Ca urmare, echipa de inspecție fiscală consideră că aceste livrări de autovehicule rulate nu sunt eligibile pentru aplicarea regimului special privind bunurile second-hand prevăzută de art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent vânzării acestor autovehicule, în sumă totală de X27 lei, a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată colectată prin procedeul sutei mărite, în sumă de **X28 lei** (X27 leix 24/124), având în vedere prevederile Hotărârii C.J.U.E. în cauza Tulică și Plavosin (C-2149/12 și C-250/12) și prevederile Ordinului MFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr. 2/2011.

b) Autovehicule pentru care se aplică regimul special pentru bunurile **second-hand**

În perioada 01.01.2015-31.12.2015, contribuabilul verificat a achiziționat din interiorul Comunității un număr de 25 autovehicule second-hand, din care unul de la o persoană juridică revânzătoare, în baza unei facturi în care se menționează faptul că această operațiune a fost supusă taxei în regim special, iar restul de 24 autovehicule au fost achiziționate de la diverse persoane fizice neimpozabile în baza unor contracte de cumpărare. Acestea au fost ulterior înstrăinate către diverse persoane fizice din România, livrările fiind eligibile pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand.

Pentru aceste autovehicule s-a determinat o marjă de profit în sumă de X29 lei. Din această sumă s-a scăzut TVA colectată stabilită prin procedeul sutei mărite, în sumă de **X30 lei** (X29x24/124), rezultând o bază impozabilă în sumă de X31 lei.

Astfel, pentru anul 2015, echipa de inspecție fiscală a colectat TVA în sumă de **X32 lei** (X28+X30 lei).

Având în vedere cele anterior precizate, pentru perioada 2013-2015 echipa de control a determinat TVA de plată în sumă totală de **X2 lei** (X33 lei TVA colectată- X14 lei TVA deductibilă).

2) În ceea ce privește impozitul pe venit

Echipa de control a constatat că în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, contribuabilul X a achiziționat și înstrăinat, un număr de 88 de autovehicule rulate (din care două au fost achiziționate în anul 2011).

La stabilirea caracterului comercial al activității desfășurate de petent, de comercializare de autovehicule, organele de control au avut în vedere multitudinea operațiunilor de vânzare, faptul că achiziția de autovehiculele a fost efectuată în scopul revânzării, precum și faptul că în perioada anilor fiscali 2012-2015 contribuabilul a realizat venituri din această activitate, tranzacțiile cu bunuri mobile având caracter de continuitate.

Astfel, având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule efectuate în perioada 01.01.2012-31.12.2015, organele de inspecție fiscală consideră că dl X a desfășurat o **activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate.

Organele de control precizează că din analiza tuturor contractelor de vânzare- cumpărare au constatat că într-un număr de 10 contracte de vânzare, autovehiculele au fost vândute la un preț mai mic decât prețul de achiziție, deși între data achiziției și data înstrăinării autovehiculelor vândute este o perioadă foarte scurtă de timp, iar în cazul unui contract de vânzare, acesta nu are specificat prețul de vânzare al autovehiculului. În temeiul prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali consideră că contribuabilul trebuia să vândă cele 10 de autovehicule cel puțin la prețul de achiziție.

În sprijinul concluziei de mai sus organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 1172 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, respectiv faptul că, contractul cu titlu oneros, cum sunt de altfel și cele 10 contracte la care se face referire mai sus, este un contract prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj. Inspectorii fiscali rețin că dl X avea posibilitatea să facă dovada unei eventuale deprecieri a acestor autovehicule, în perioada scurtă de timp dintre data achiziției și data vânzării, în baza unui raport de expertiză tehnică.

Astfel, pentru cele 10 vânzări de autovehicule la care prețul de achiziție a fost mai mare decât prețul de vânzare, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul.

De asemenea, referitor la autovehiculul al cărui preț de vânzare nu a fost specificat în contractul de vânzare, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul în cauză.

În urma inspecției a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă totală de X3 lei, și o pierdere în sumă de -X5 lei pentru anul 2014, astfel:

Pentru anul fiscal 2012 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **X7 lei**, din care suma de X34 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, suma de X35 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru contractul de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție, iar suma de X36 lei reprezintă valoarea stabilită de echipa de control pentru contractul de vânzare în care nu a fost specificat prețul de vânzare.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru acest an cheltuieli deductibile în sumă totală de **X37 lei**, care se compun din suma de X38 lei reprezentând valoarea contractelor de cumpărare autovehicule, suma de X39 lei aferentă reconsiderării tranzacțiilor pentru care nu a fost precizat prețul de achiziție și suma de X40 lei reprezentând valoarea autoturismelor achiziționate de la persoane juridice din interiorul Comunității.

Astfel, pentru anul 2012 echipa de inspecție fiscală a determinat un venit net impozabil în sumă de **X41 lei** (X7-X37 lei), pentru care contribuabilul datorează un impozit pe venit în sumă de **X42 lei (X41 lei x 16%)**, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **X8 lei** (din care X43 lei TVA), din care suma de X44 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X45 lei reprezintă diferența stabilită de inspectorii fiscali pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție. Din totalul venitului brut în sumă de X8 lei, a fost scăzută suma de X43 lei reprezentând TVA, rezultând, pentru stabilirea venitului net anual din activități independente, un venit brut în sumă de **X46 lei**.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile în sumă de **X47 lei**, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare privind achiziția de autovehicule rulate.

Pentru anul 2013, contribuabilul X, la venitul net impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală, în sumă de **X48 lei** (X46-X47 lei), datorează un impozit pe venit în sumă de **X49 lei (X48 x 16%)**, calculat prin aplicarea cotei de 16%, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2014 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **X9 lei**, din care suma de X50 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea

autoturismelor, iar suma de X51 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție. Din totalul venitului brut în sumă de X9 lei, a fost scăzută suma de X26 lei reprezentând TVA, rezultând, pentru stabilirea venitului net anual din activități independente, un venit brut în sumă de **X52 lei**.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de **X53 lei**, din care suma de X54 lei reprezintă valoarea chitanței nr. 14/20.05.2014, emisă de I.I. BCA, ROX, aferentă facturii nr. 14/20.05.2014.

Urmare a inspecției s-a stabilit că în anul 2014, contribuabilul X a înregistrat pierdere în sumă de **-X5 lei** (X52- X53 lei).

Pentru anul fiscal 2015 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X55 lei, din care suma de X56 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X57 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție. Din totalul venitului brut în sumă de X55 lei, a fost scăzută suma de X58 lei reprezentând TVA, rezultând, pentru stabilirea venitului net anual din activități independente, un venit brut în sumă de **X59 lei**.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de **X60 lei**, care se compun din suma de X61 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare autovehicule, suma de X62 lei, aferentă reconsiderării tranzacțiilor pentru care nu a fost precizat prețul de achiziție și suma de X63 lei reprezentând valoarea autoturismului achiziționat din interiorul Comunității pentru care nu s-a prezentat document de plată.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de X64 lei, din care s-a compensat pierderea fiscală reportată din 2014, rezultând **un venit net anual impozabil recalculat pentru anul 2015, în sumă de X65 lei** (X64- X5 lei), aferent căruia s-a stabilit că dl X datorează un impozit pe venit în sumă de **X66 lei (X65x16%)**.

3) În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri impozabile din activități independente

În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului obligația de plată a sumei totale de **X4 lei** cu titlul de contribuție de asigurări sociale de sănătate, astfel:

- Pentru anul fiscal 2012, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în suma de X41 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică X și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **X67 lei** (X41 leix 5,5%);
- Pentru anul fiscal 2013, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X48 lei, venit net care este mai mic decât salariul lunar minim brut pe economie raportat la cele 12 luni ale anului. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază impozabilă reprezentată de salariul minim brut pe țară, potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012-2015, coroborat cu prevederile art. 1 și 2 din H.G. nr. 871/2013 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată. Astfel, a fost stabilită o contribuție de asigurări sociale de sănătate, în sumă de X68 lei (X69+X70), la o bază impozabilă în sumă de X71 lei (X72 lei pentru perioada 01.01.2013 - 30.06.2013+ X73 lei pentru perioada 01.07.2013- 31.12.2013).
- Pentru anul 2014, pentru care s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X5 lei, în condițiile în care contribuabilul nu are alte venituri realizate, asupra cărora să se fi calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază impozabilă reprezentată de salariul minim brut pe țară, potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012-2015, coroborat cu prevederile art. 1 și 2 din H.G. nr. 871/2013 pentru

stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată.

Astfel, a fost stabilită o contribuție de asigurări sociale de sănătate, în sumă de **X74 lei** (X75+X76), la o bază impozabilă în sumă de X77 lei (X78 lei pentru perioada 01.01.2014- 30.06.2014+ X79 lei pentru perioada 01.07.2014- 31.12.2014).

- Pentru anul fiscal 2015, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X64 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică X și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X80 lei (X64 lei x 5,5%).

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.

1) În contestația formulată, petentul afirmă că la data efectuării inspecției fiscale, în anul 2019, dreptul organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente anilor 2012 și 2013 era prescris, iar organul fiscal nu mai era îndreptățit să analizeze operațiunile efectuate în acești ani și să stabilească obligații de plată aferente tranzacțiilor realizate în această perioadă de timp și invocă în susținere prevederile art. 91 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. K/23.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere contestate, acțiunea de inspecție fiscală la X s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 129- „Refacerea inspecției fiscale” din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a fost demarată urmare a faptului că prin Decizia nr. Q/2019, emisă de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. X în procedura de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziilor de impunere nr. BVG_AIF_4048/ 30.07.2018, Y/30.07.2018 și nr. Z/30.07.2018, au fost desființate aceste decizii și s-a dispus refacerea inspecției.

Inspecția fiscală a vizat TVA din perioada 01.10.2012-31.12.2015, impozitul pe venit din perioada 01.01.2012-31.12.2015 și contribuția de asigurări sociale de sănătate din perioada 01.01.2012-31.12.2015 și s-a desfășurat în perioada 13.11.2019-20.12.2019, la sediul organului de control, data de începere a inspecției fiscale fiind menționată în Procesul-verbal nr. PV/13.11.2019 (deoarece contribuabilul nu deține Registrul unic de control).

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 129 și ale art. 279 alin. (7) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„art. 129 Refacerea inspecției fiscale

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

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

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

art. 279 Soluții asupra contestației

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”

Astfel, în situația în care, ca urmare a deciziei organului de soluționare a contestației, se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție trebuie să procedeze la refacerea controlului.

Conform legii, refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, legiuitorul făcând precizarea expresă că refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

Totodată, la art. 347 alin. (1) din același act normativ se statuează că:

art. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

În conformitate cu prevederile art. 347 din Legea 207/2015 antecitat, termenele se calculează după normele în vigoare la data când au început să curgă, adică după dispozițiile OG 92/2003/R. Având în vedere faptul că în speță, pentru obligațiile fiscale principale reprezentând TVA, impozit pe venit și CASS pentru perioada 2012-2015, termenul de prescripție a început să curgă conform OG 92/2003 privind Codul fiscal (în vigoare până la 31.12.2015), care reglementează la art. 91 prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale:

„art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.

Organul de soluționare reține că, așa cum s-a arătat în Decizia D.G.R.F.P. X nr. 2598/28.02.2019 comunicată contribuabilului și care nu a fost atacată la Tribunalul X, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, inspecția fiscală inițială a fost efectuată în perioada de prescripție, astfel că având în vedere prevederile art. 129 alin. (3) din Legea 207/2015 antecitat, refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă la data refacerii inspecției fiscale, 13.11.2019, pentru o parte din perioadă și pentru o parte dintre obligațiile fiscale vizate de refacere, s-ar fi împlinit termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale ca urmare a inspecției.

Drept urmare, se constată că excepția prescripției invocată de contribuabil nu este întemeiată și se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

2) În motivarea contestației petentul afirmă că organele de control nu au avut în vedere considerentele din Decizia nr. Q/2019 a D.G.R.F.P. X și nu au luat în considerare numeroase cheltuieli deductibile cu privire la care avea obligația de acordare a dreptului de deducere,

respectiv că nu au fost respectate dispozițiile obligatorii ale organului de soluționare, care a menționat următoarele:

„Organele de inspecție fiscale competente vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și a aceleiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legale pentru stabilirea bazei de impozitare pentru TVA în cazul tranzacțiilor la care se aplică regimul special pentru livrările de bunuri second hand, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei impozabile, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele aduse de petent în susținerea cauzei. (...)

În cauză se constată că organele de control au reîncadrat forma tranzacției atunci când veniturile din vânzarea mijloacelor de transport erau mai mici decât cheltuielile cu achiziția autovehiculelor, prin ajustarea pozitivă a veniturilor, sau în cazul în care în contractele de achiziție/instrăinare nu era prevăzut prețul de vânzare, dar au respins integral la deducere cheltuielile în cazul în care a fost prezentat documentul de plată. Ori, în aplicarea dreptului de apreciere prevăzut la art. 6, invocat de organul fiscal, echipa de control trebuia să reîncadreze forma tranzacției și să stabilească baza de impozitare și obligația de plată aferentă, în limitele rezonabilității și echității, fără să ignore realitatea, și anume că obținerea de venituri implică și efectuarea de cheltuieli.”

Aceste afirmații ale petentului nu pot fi reținute de către organul de soluționare, care constată că, la refacerea inspecției, echipa de inspecție fiscală a ținut cont de considerentele deciziei de soluționare a contestației, așa cum se va arăta la soluționarea pe fond a contestației, respectiv:

- pentru livrările de autovehicule rulate care au fost eligibile pentru aplicarea regimului special second-hand, în conformitate cu prevederile art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în perioada 2012-2015), au stabilit baza de impozitare ca fiind marja profitului. Totodată în cazul acestora, livrarea autoturismelor a fost supusă taxei în regim special;

- în limitele rezonabilității și echității, ținând cont de realitatea tranzacțiilor, și în temeiul prevederilor art. 6, alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu ocazia refacerii inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală, a acordat integral drept de deducere pentru cheltuielile privind achizițiile de autoturisme de la persoane juridice în baza unor facturi, chiar dacă nu a fost prezentat documentul de plată.

Acestă stare de fapt este confirmată și de faptul că, față de obligațiile fiscale suplimentare pentru care s-a luat decizia de desființare și refacere a inspecției, în sumă totală de **X81 lei**, din care **TVA în sumă de X82 lei, impozitul pe venit în sumă de X83 lei și CASS în sumă de X84 lei**, urmare a refacerii inspecției au fost stabilite sume suplimentare totale la nivelul valorii de **X1 lei, din care X2 lei TVA, X3 lei impozit pe venit și X4 lei CASS.**

Drept urmare, se constată că au fost respectate prevederile art. 129 alin. (2) din Legea 207/2015, privind Codul de procedură fiscală susținerile petentului nefiind întemeiate.

3) În ceea ce privește invocarea de către petent a unor posibile încălcări ale principiului certitudinii impunerii, care stabilește că:

Legea 571/2003 privind Codul fiscal

„art. 3 Principiile fiscalității

Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

[...]

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;”

organul de soluționare reține că legislația în vigoare în perioada verificată a precizat foarte clar situațiile în care persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și când acestea realizează activități economice în sfera TVA, legislația nelăsând loc de interpretări și neexistând niciun dubiu asupra existenței faptului impozabil, asupra naturii acestuia, sau asupra normei aplicabile, aceasta nefiind susceptibilă de interpretări ambigue sau multiple astfel încât să fie aplicabil principiul „*in dubio contra fiscum*”, așa cum pretinde petentul.

De asemenea, se reține că prevederile legale cu privire la definiția persoanei impozabile, precum și înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, cuprinse în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care transpun directive europene în domeniu, nu s-au modificat în mod substanțial în perioada anilor 2012-2015, ideea centrală fiind aceea a desfășurării unor activități economice în manieră independentă, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum vom arăta la soluționarea pe fond a contestației.

Așa cum subliniază și echipa de control, era necesară o atitudine fiscală prudentă a contestatorului, ținând cont de dimensiunea activității de vânzare autovehicule, respectiv un număr de 88 de autoturisme rulate înstrăinate în perioada 2012-2015, astfel că, dl X nu putea să ajungă, în mod rezonabil, la concluzia că o asemenea operațiune nu este supusă taxei pe valoarea adăugată, fără să fi primit sau cel puțin să fi încercat să obțină asigurări explicite în acest sens din partea autorităților fiscale naționale competente. Contestatorul, desfășurând operațiuni repetitive de o asemenea amploare cum este descrisă mai sus, avea, la rândul său, obligația, dedusă din principiul bunei credințe în raporturile fiscale, reglementat în art. 12 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să depună diligențe rezonabile pentru clarificarea statutului său, inclusiv prin formularea unei cereri de înregistrare în scopuri de TVA, așa cum au facut-o, spre exemplu, într-o situație asemănătoare, părțile din cauzele conexe C- 180/10 și C- 181/10 ale CJUE (paragrafele 14 și 20 din hotărârea pronunțată la data de 15.09.2011) invocate de petent.

În acest context, nu se poate reține o vătămare gravă a echilibrului dintre interesul public apărut de autoritatea fiscală și interesul legitim privat al persoanei fizice, care ar putea conține un exces de putere, în accepțiunea art. 2, alin. (1), lit. n) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 și nu este aplicabil principiul „*in dubio contra fiscum*” invocat de petent.

4) În ceea ce privește afirmația contestatarului că organele fiscale nu au adus la cunoștință petentului că trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, acesta considerând că astfel, în favoarea sa operează principiul „*in dubio contra fiscum*”, neputându-i-se imputa neînregistrarea în scopuri de TVA, cât timp organul fiscal a omis efectuarea acestui demers, se reține că potrivit prevederilor art. 152 și ale art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat dispozițiile pct. 62 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004:

„art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

[...]

(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 prevăzută 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.

art. 153 înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

[...]

(7) 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, conform alin. (1), (2), (4) sau (5);

(8) 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 (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”

Normele metodologice

„62.

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;”.

Totodată, prevederile art. 3 alin. (1) și respectiv ale art. 7 din O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale stipulează că:

„art. 3

(1) În temeiul dreptului la liberă inițiativă, al dreptului la liberă asociere și al dreptului de stabilire, orice persoană fizică, cetățean român sau cetățean al unui alt stat membru al Uniunii Europene ori al Spațiului Economic European, poate desfășura activități economice pe teritoriul României, în condițiile prevăzute de lege.

art. 7

(1) Persoanele fizice prevăzute la art. 4 lit. a) și b) au obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, înainte de începerea activității economice, ca persoane fizice autorizate, denumite în continuare PFA, respectiv întreprinzători persoane fizice titulari ai unei întreprinderi individuale.

(2) Reprezentantul întreprinderii familiale are obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, înainte de începerea activității economice. În cazul în care acesta nu formulează cererea în termen de 7 zile de la încheierea acordului de constituire prevăzut la art. 29 alin. (1), oricare membru al întreprinderii familiale poate să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării.”

Se reține deci că legislația în domeniul TVA nu instituie în sarcina organelor fiscale obligația de a înregistra în scopuri de TVA din oficiu persoanele impozabile de la momentul la care acestea depășesc plafonul de scutire. Un astfel de demers nu ar fi posibil având în vedere raportul dintre resursele organelor fiscale și numărul persoanelor impozabile din România care aplică regimul special de scutire și care sunt înregistrate la organul fiscal, și este practic imposibil în cazul persoanelor care desfășoară activități economice dar nu s-au înregistrat la organul fiscal, cum este cazul contribuabilului în speță. Legislația antecitată prevede însă că orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și termene clare în care trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru contribuabilii care depășesc plafonul de scutire, aceștia având obligația urmării depășirii plafonului.

Se mai reține că, în condițiile în care contribuabilul nu și-a declarat veniturile la organul fiscal iar acesta nu deține o bază de date privind tranzacțiile cu autovehicule desfășurate de persoanele fizice, organul fiscal cu competențe de administrare nu putea cunoaște, anterior

efectuării de verificări specifice de către inspectorii cu atribuții de efectuare a inspecției fiscale, faptul că persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire de TVA.

Astfel, echipa de control precizează în Referatul nr. X/16.03.2020 că inspecția fiscală anterioară efectuată la persoana fizică X, concretizată prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. H/30.07.2018, a fost precedată de efectuarea unui control inopinat care a avut ca obiect stabilirea stării de fapt fiscale privind veniturile realizate ca urmare a tranzacțiilor cu autovehicule efectuate de contribuabil în perioada 01.01.2012- 31.12.2015.

La finalizarea acțiunii de control inopinat s-a încheiat Procesul-verbal înregistrat sub nr. X/28.03.2018, prin care au fost estimate sume reprezentând impozitul pe veniturile din activități independente, contribuțiile de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri impozabile din activități independente și taxa pe valoarea adăugată de plată, și s-a întocmit Propunere de efectuare a unei inspecții fiscale la acest contribuabil. Acest proces verbal a fost transmis organului fiscal competent de înregistrare fiscală, respectiv A.J.F.P. X, cu adresa nr. H/06.08.2018, în vederea aplicării prevederilor art. 153 alin. (7) și (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitate.

Referitor la susținerea contastatarului că, spre deosebire de legea penală, unde necunoașterea sau cunoașterea greșită a dispozițiilor legale nu apără de pedeapsă, dispozițiile Codului fiscal nu sunt obligatoriu a fi cunoscute de către toți cetățenii, se constată că acesta nu motivează în niciun fel această susținere și nu prezintă temeiul de drept care ar dispune astfel.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 1 alin. (5) din Constituția României „*În România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie*”, fără vreo distincție între legea penală și legea fiscală.

Într-adevăr obligațiile instituite de legea fiscală, precum și normele de interpretare sau de aplicare a acesteia, trebuie a fi aduse la cunoștința populației, pentru a produce efecte, dar această obligație se consideră îndeplinită prin publicarea lor în Monitorul Oficial. Se reține că publicarea este obligatorie și că nicio reglementare adoptată nu devine executorie decât după ce se publică, ori în speță prevederile legale incidente au fost publicate în Monitorul Oficial și sunt accesibile publicului larg pentru a fi consultate, cei vizați putând să le acceseze oricând în mediul electronic, pe siturile MFP (unde sunt publicate atât prevederile legale la zi cât și diferite puncte de vedere date în explicitarea prevederilor legale) și având la dispoziție servicii de îndrumare constituite la nivelul Administrațiilor Finanțelor Publice.

Referitor la încălcarea principiului securității juridice prin prisma jurisprudenței CEDO din cauza Serkov c. Ucraina se reține că aceasta a avut în vedere cu totul alte circumstanțe decât cele care fac obiectul taxării tranzacțiilor cu bunuri mobile realizate de persoanele fizice din România, respectiv: legislația fiscală ucrainiană reglementa expres interpretarea reglementărilor neclare în favoarea contribuabililor (principiul "*in dubio contra fiscum*"), interpretarea neunitară a problematicei fiscale de către instanțele judiciare naționale, lipsa motivelor pentru schimbarea interpretării instanței supreme judiciare în speța dată etc.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că susținerile petentei cu privire la încălcarea dispozițiilor Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală sunt neîntemeiate și se va proceda la analiza pe fond a contestației.

B) Pe fond

În fapt, conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. K/23.12.2019, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere contestate, acțiunea de inspecție fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 129- „Refacerea inspecției fiscale” din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a fost demarată urmare a faptului că prin Decizia nr. Q/2019, emisă de către structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. X în procedura de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziilor de impunere nr. X/30.07.2018, Y/30.07.2018 și nr. Z/30.07.2018, au fost desființate aceste decizii și s-a dispus refacerea inspecției.

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 13.11.2019- 20.12.2019, la sediul organului de control, data de începere a inspecției fiscale fiind menționată în Procesul-verbal nr. PV/13.11.2019 (deoarece contribuabilul nu deține Registrul unic de control).

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2012-31.12.2015 dl X a achiziționat un număr de 88 de autovehicule rulate, pe care ulterior le-a înstrăinat, în calitate de vânzător.

Având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule, efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acesta a desfășurat **o activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate, în cauză fiind incidente prevederile art. 7 alin. (1) și ale art. 46 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile pct. 18, 19 și 21 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 46 mai sus menționat.

Inspectorii precizează că având în vedere faptul că dl X, în perioada anilor fiscali 2012–2015, a obținut venituri din desfășurarea unei activități independente, acesta avea obligația ca înainte de începerea activității economice, să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale, potrivit prevederilor art. 7, alin. (1) din O.U.G. nr. 44/2008.

Echipa de control precizează că și dacă persoana fizică nu este autorizată potrivit prevederilor O.U.G. nr. 44/2008, în condițiile în care desfășoară o activitate care întrunește criteriile care definesc preponderent existența unei activități economice desfășurate în mod independent, atunci aceasta are obligația respectării regulilor proprii veniturilor din activități independente.

Drept urmare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003, organele de inspecție fiscală au încadrat tranzacțiile cu autovehicule rulate desfășurate de dl X în categoria veniturilor din activități independente. Totodată, având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil, precum și prevederile Ordinului Institutului Național de Statistică nr. 337/20.04.2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală încadrează activitatea contribuabilului în codul CAEN 4511- *Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone)*.

În urma verificărilor efectuate organele de control au stabilit că persoana fizică avea obligația să achite la bugetul de stat impozit pe venit în sumă de X3 lei, TVA în sumă de X2 lei și CASS în sumă de X4 lei.

Contestatarul consideră că raționamentul organelor de control, care a stat la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, este greșit deoarece pleacă de la premisa că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 127 Legea 571/2003 Codul fiscal. Acesta afirmă că pentru ca tranzacțiile să constituie o operațiune supusă taxei pe valoarea adăugată se cere în mod cumulativ ca respectiva operațiune să constituie sau să fie asimilată cu o livrare de bunuri sau prestare de servicii și ca operațiunea respectivă să fie efectuată de o persoană impozabilă, respectiv de către o persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități de exploatare a bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, condiții care, susține el, nu sunt îndeplinite în cazul său.

În fapt, având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule (în număr de 88) efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au considerat că acesta **a desfășurat o activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate. Caracterul comercial al acestei activități a rezultat din multitudinea operațiunilor de vânzare, precum și din faptul că, persoana fizică a cumpărat autovehiculele în scopul revânzării, realizând, în perioada anilor 2012- 2015, venituri din această activitate.

În drept, în speță sunt incidente următoarele prevederi legale:

- **art. 7 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (valabil pentru perioada verificată):

„(1) în înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. *activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;*”

- **art. 46, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (valabil pentru perioada verificată):

„(1) *Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o forme de asociere, inclusiv din activități adiacente. (2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii. [...]*”;

- **pct. 18, 19 și 21 din H. G. nr. 44/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 46 din Codul fiscal (valabil pentru perioada verificată):

„[...] **18.** *Se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venit, asociere care se realizează potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice.*

19. *Exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.[...]*

21. *Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii. Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:[...] activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării:[...]*”.

Având în vedere toate reglementările legale de mai sus, rezultă faptul că activitatea independentă reprezintă activitatea efectuată în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc existența unei activități independente, amintim următoarele:

- libera alegere a desfășurării activității și a locului acesteia, precum și a programului de lucru;
- riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul;
- activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți.

De asemenea, veniturile din activități independente pot fi realizate din venituri comerciale, respectiv obținute din fapte de comerț în mod individual, cum ar fi activitățile de cumpărare efectuate în scopul revânzării.

Pe de altă parte, prevederile art. 1 alin. (1) și respectiv ale art. 2 lit. a) din O.U.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale stipulează că:

„**art. 1**

(1) Prezenta ordonanță de urgență reglementează accesul la activitatea economică, procedura de înregistrare în registrul comerțului și de autorizare a funcționării și regimul juridic al persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități economice, precum și al întreprinderilor individuale și familiale.[...]

art. 2 *În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

a) *activitate economică- activitatea agricolă, industrială, comercială, desfășurată pentru obținerea unor bunuri sau servicii a căror valoare poate fi exprimată în bani și care sunt*

destinate vânzării ori schimbului pe piețele organizate sau unor beneficiari determinați ori determinabili, în scopul obținerii unui profit,[...]”.

În sensul celor prezentate mai sus, în mod corect organele de control au considerat că în situația în care o persoană fizică realizează venituri din vânzarea de bunuri mobile, chiar dacă nu este autorizată potrivit O.U.G. nr. 44/2008, dar desfășoară o activitate care întrunește criteriile care definesc preponderent existența unei activități economice desfășurate în mod independent, atunci aceasta are obligația respectării regulilor proprii veniturilor din activități independente prevăzute de Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, se reține ca legală concluzia inspectorilor cu atribuții de control că, având în vedere faptul că dl X a obținut în perioada anilor fiscali 2012-2015 venituri din desfășurarea unei activități independente, acesta avea obligația, înainte de începerea activității economice, să solicite înregistrarea la registrul comerțului și autorizarea funcționării, ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) din O.U.G. nr. 44/2008:

„(1) Persoanele fizice prevăzute la art. 4 lit. a) și b) au obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, înainte de începerea activității economice, ca persoane fizice autorizate, denumite în continuare PFA, respectiv întreprinzători persoane fizice titulari ai unei întreprinderi individuale.[...]”.

În motivarea contestației, petentul afirmă că dispozițiile legale care stabilesc obligația sa de a se înregistra ca plătitor de TVA încalcă principiul certitudinii impunerii, și invocă prevederile art. 6 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, conform cărora *„proiectul de act normativ trebuie să instituie reguli necesare, suficiente și posibile care să conducă la o cât mai mare stabilitate și eficiență legislativă”.*

Referitor la susținerile petentului, organul de soluționare reține că prevederile legale care prevăd obligația persoanei impozabile de a se înregistra ca plătitor de TVA sunt clare și nu lasă loc de interpretări. Astfel, în conformitate cu prevederile Titlului VI-Taxa pe valoarea adăugată, art. 126 alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.10.2010-31.12.2015:

„art. 126 Operațiuni impozabile

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA, se cuprind livrările de bunuri sau 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 sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre 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 neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare per a contrario **o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, respectiv **operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată** dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - lit.

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 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„Art. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(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.

(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.”

În explicitarea prevederilor alin. (2) al art. 127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 44/2004, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1)-(3), în vigoare până la data de 31.12.2015, potrivit cărora:

„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.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, 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.”

Potrivit art. 127 din Codul fiscal, persoana impozabilă este definită ca orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc activități de natura celor prevăzute la alin. (2) al aceluiași articol oricare ar fi scopul sau rezultatul activității iar activitățile economice sunt activitățile ce cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Legiuitorul a explicat că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor 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 intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că acestea acționează ca atare, de o manieră independentă iar activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Prevederile articolului 127, alin. (2) reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art. 9 alin. (1) a doua propoziție din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articol care conferă un domeniu foarte larg de aplicare a TVA,

domeniu care cuprinde toate etapele de producție, distribuție și furnizare de servicii (a se vedea hotărârile Curții în cauza 235/85 Țările de Jos/ Comisia [1987] EECR 1487, punctul 7 și în cauza 348/87 Stichting Uitvoering Financieel Acties/ Staatssecretaris van Financien [1989] ECR 1737, punctul 10).

De asemenea, potrivit hotărârii Curții în cauza C-186/89 (W.M. van Tiem v Staatssecretaris van Financien), punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA, termenul de „exploatare” se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

Pe cale de consecință, o persoană fizică este persoană impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2) al art. 127, 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:

„art. 125

*(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:
[...]*

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.”

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„art. 128 Livrarea de bunuri

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

Din toate aceste dispoziții legale se reține că esența activității economice este obținerea de venituri pe o bază continuă, condiție care, contrar susținerilor petentului, este îndeplinită în cauză.

Astfel, din documentele la dosar, organul de soluționare reține că, deși petentul susține că nu este probat caracterul continuu al tranzacțiilor, acestea nefiind achiziționate în scopul revânzării, în perioada 2012-2015, deci pe parcursul a 4 ani, dl X a achiziționat 88 de mașini uzate, pe care le-a vândut apoi pe teritoriul României, la intervale de timp foarte mici. De exemplu:

- autoturismul Peugeot 407, nr. de identificare VF36D9HZC, a fost achiziționat în 03.03.2012 și a fost vândut în 08.03.2012, după mai puțin de o săptămână;
 - autoturismul VW Golf, nr. de identificare WVVZZZ1HZSP, a fost achiziționat în 05.12.2012 și a fost vândut în 11.12.2012, după mai puțin de o săptămână;
- fiind evident că scopul achiziționării a fost vânzarea ulterioară și nu utilizarea în scop personal.

Se reține deci că, în situația în care persoana fizică sau asocieria dintre două persoane fizice este considerată persoană impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, potrivit art. 153 alin. (1) lit. b) și art. 152 din același act normativ:

„art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică 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 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),

trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, 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 a depășit acest plafon;”

„art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 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).

(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 prestațiilor 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. 125¹ alin.

(1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire 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.”

Date fiind cele anterior menționate, având în vedere anvergura operațiunilor de achiziție și de vânzare de autovehicule, efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015, și prevederile legale antecitate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au concluzionat că dl X a desfășurat o activitate independentă în scopul obținerii de venituri, constând în vânzarea de bunuri mobile, pentru care avea obligația să se înregistreze și să achite la bugetul fiscal impozit pe venit, CASS și TVA (după depășirea plafonului de scutire pentru întreprinderi mici).

B.1. Referitor la TVA în sumă de X2 lei

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X, prin organele specializate de soluționare a contestațiilor, este să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile cu autovehicule rulate efectuate în perioada supusă verificării, dl X datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/23.12.2019, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, conform legii.

În fapt, conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală nr. K/23.12.2019, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2012-2015 domnul X a obținut venituri din efectuarea a 88 de tranzacții cu autovehicule, ce nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale, respectiv: 26 tranzacții în 2012, 10 tranzacții în 2013, 25 tranzacții în 2014 și 27 tranzacții în 2015, depășind plafonul de scutire de TVA prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, persoana fizică contestatară a desfășurat activitate economică constând în cumpărarea și vânzarea de autovehicule, realizând la data de 30.11.2012 o cifra de afaceri în sumă de X6 lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 65.000 euro, echivalentul a 220.000 lei. Drept urmare, conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, domnul X avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului, respectiv până la data 10.12.2012, iar începând cu data de 01.01.2013 avea obligația să se comporte ca o persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate, echipa de control a constatat că pentru vânzările de autovehicule din perioada 01.01.2013-31.12.2015, dl X trebuia să colecteze TVA în sumă totală de X33 lei, astfel:

a) Pentru autovehiculele care au fost achiziționate atât în baza unor contracte de vânzare cumpărare cât și în baza unor facturi de la persoane impozabile revânzătoare din interiorul Comunității Europene, documente pe care nu a fost specificată mențiunea conform căreia livrările au fost supuse taxei în regim special, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 152², alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a considerat că aceste livrări de autovehicule rulate nu sunt eligibile pentru aplicarea regimului special privind bunurile second-hand prevăzut de art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent vânzării acestor autovehicule, având în vedere prevederile Hotărârii C.J.U.E. în cauza Tulică și Plavosin (C-2149/12 și C-250/12) și a prevederilor Ordinului MFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr. 2/2011, a fost stabilită o taxă pe valoarea adăugată colectată prin procedeul sutei mărite.

Se reține că în Hotărârea CJUE din data de 7.11.2013 pronunțată în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 Tulică/Pavlosin, la care petentul face referire, la întrebarea preliminară formulată de Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru interpretarea art. 73 și 78 din Directiva 2006/112/CE, Curtea a statuat că: *„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și art. 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorată pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.”* Astfel, potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție, suma reprezentând TVA trebuie inclusă în baza impozabilă care reprezintă prețul total obținut de către contestatoarele în calitate de vânzător în condițiile în care nu are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală.

Totodată, prin Ordinul MFP nr.1820/30.12.2014 a fost aprobată Decizia Comisiei fiscale centrale (din cadrul MFP) nr. 6/2014, care prevede: *„În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată» din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul art. 5 alin. (4) și (9) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale, se adoptă următoarea soluție: Decizia Comisiei fiscale*

centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa 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 dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia:

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”

Pentru determinarea TVA, organele de inspecție fiscală au ținut cont de faptul că d-l X a prezentat, în timpul inspecției fiscale, declarația pe propria răspundere, autenticată la SPN G Maria și V Horia sub nr. 2457/09.12.2019, din care rezultă că nu mai are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoarea adăugată.

Total TVA colectată pentru aceste autovehicule în perioada 2013-2015 a fost de **X85 lei** (X16 lei în 2013+ X22 lei în 2014+ X28 lei în 2015).

b) Pentru autovehiculele second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la o persoană juridică revânzătoare în baza unor facturi în cuprinsul cărora se menționează faptul că această operațiune a fost supusă taxei în regim special, și pentru autovehiculele au fost achiziționate de la diverse persoane fizice neimpozabile în baza unor contracte de cumpărare, care au fost ulterior înstrăinate către diverse persoane fizice din România, echipa de inspecție fiscală a considerat că livrările sunt eligibile pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand prevăzută la art. 152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru aceste autovehicule s-a determinat marja de profit, din care s-a determinat TVA colectată prin procedeul sutei mărite.

Pentru aceasta, organele de inspecție fiscală au ținut cont și de faptul că d-l X a prezentat în timpul inspecției fiscale declarația pe propria răspundere, autenticată la SPN G Maria și V Horia sub nr. 2457/09.12.2019, din care rezultă că nu mai are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoare adăugată.

Total TVA colectată asupra marjei în perioada 2013-2015 a fost de **X86 lei** (X18 lei în 2013+ X24 lei în 2014+ X30 lei în 2015).

c) Pentru achiziția intracomunitară din data de 14.08.2013, de la furnizorul H W Olanda, cod de înregistrare în scopuri de TVA X, înscrisă în factura nr. 202277/14.08.2013, având ca obiect autoturismul marca Volkswagen, serie sașiu VW1ZZZ, pe care menționată valoarea fără TVA în sumă de X19 Euro, valoarea TVA în sumă de X11 Euro și valoare totală în sumă de X12 Euro, organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată datorată de beneficiar în România având în vedere baza impozabilă în sumă de X19 Euro evidențiată în factura menționată anterior, astfel: $X13 \text{ lei} (X19 \text{ Euro} \times 4.42 \text{ lei/Euro}) \times 24\% = X14 \text{ lei}$ și au colectat TVA în sumă de **X14 lei**, în același timp, organele de inspecție fiscală acordând drept de deducere pentru TVA în sumă de X14 lei, prin aplicarea măsurilor de simplificare.

În motivarea contestației, petentul invocă jurisprudența CJUE în cauza Salomie&Oltean C-183/14 și susține că organul fiscal nu a respectat principiul neutralității fiscale și nu a determinat automat și dreptul de deducere a TVA.

Această afirmație a contestatarului, se constată ca fiind eronată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pentru cele ce vor fi prezentate în cele ce urmează.

În vederea aplicării prevederilor art. 145, alin. (1), alin. (2) lit. a), art. 146, alin. (1), lit. (a) și 152² alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și a Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din data de 09.07.2015, în cauza C-183/14 (Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean vs. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj), echipa de inspecție fiscală a solicitat, în scris, d-lui X, prin Nota explicativă din data de 16.12.2019, să prezinte documente justificative, în original, respectiv, facturi, bonuri fiscale, chitanțe, contracte prestări servicii, extrase de cont, dovada plății impozitului pentru autoturismele achiziționate, devize reparații, dacă este cazul, precum și alte documente similare, în baza cărora se stabilesc serviciile efectuate cu operațiunile de achiziție și de vânzare a autoturismelor în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015.

Aceste documente nu au fost prezentate organelor de control, contribuabilul precizând că „La acest moment nu mai dețin documente justificative cu privire la cheltuieli, în afara contractelor de achiziție a autoturismelor.”

În drept, în conformitate cu prevederile art. 145, alin. (1), alin. (2) lit. a), art. 146, alin. (1), lit. (a) și 152² alin. (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni 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;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

„art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

art. 152² Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități

(10) Persoanele impozabile nu au dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunuri care au fost sau urmează să fie achiziționate de la persoana impozabilă revânzătoare, în

măsura în care livrarea acestor bunuri de către persoana impozabilă revânzătoare este supusă regimului special.”

Conform prevederilor legale mai sus citate, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să-și exercite dreptul de deducere a taxei, aceasta are obligația **să justifice că bunurile/serviciile au fost achiziționate în mod real și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, respectiv că serviciile au fost prestate în beneficiul său, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. De asemenea, se reține că nu este deductibilă taxa datorată sau achitată pentru bunuri care au fost sau urmează să fie achiziționate de la persoana impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea acestor bunuri de către persoana impozabilă revânzătoare este supusă regimului special.

Din verificarea documentelor preluate din dosarul inspecției fiscale anterioare, finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr. BVG_AIF-4047/30.07.2018, organele de control au constatat faptul că în perioada 01.01.2013 (dată de la care contribuabilul verificat devine plătitor de TVA)- 31.12.2015, contribuabilul X a achiziționat autovehicule, în scopul revânzării acestora, atât de la persoane fizice (din interiorul Comunității) în baza unor contracte de vânzare-cumpărare a unui vehicul folosit, cât și de la persoane juridice (din interiorul Comunității).

Se mai precizează faptul că în urma analizei documentelor de achiziție s-a constatat că în data de 14.08.2013 X a efectuat o achiziție din interiorul comunității de la furnizorul H W Olanda, cod de înregistrare în scopuri de TVA X, prin factura nr. 202277/14.08.2013, constând în achiziționarea autoturismului marca Volkswagen, serie sașiu VW1ZZZ. Pe factură, respectiv pe traducerea acestei facturi, este menționată valoarea fără TVA în sumă de X19 Euro, valoarea TVA în sumă de X11 Euro și valoare totală în sumă de X12 Euro.

Dat fiind faptul că persoana impozabilă X trebuia să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.01.2013, pentru această achiziție intracomunitară de bunuri au fost aplicate prevederile art. 130¹ alin. (1), art. 132¹ alin. (1) și ale art. 157 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun că:

“art. 130¹ Achizițiile intracomunitare de bunuri

(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

art. 132¹ Locul achiziției intracomunitare de bunuri

(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

art. 157 Plata taxei la buget

[...]

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², **atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă**, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”*

Astfel, se reține că pentru achizițiile intracomunitare de bunuri taxa pe valoarea adăugată se plătește de către beneficiar prin mecanismul evidențierii acesteia în decontul de taxă atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, drept pentru care, în mod corect organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere TVA și în același timp, organele de inspecție fiscală au colectat TVA, ținând cont de baza impozabilă în sumă de X19 Euro evidențiată în factura menționată anterior, astfel: X13 lei (X19 Euro x 4.42 lei/Euro) x 24% = X14 lei.

Deși afirmă că echipa de control nu a recunoscut dreptul de deducere a TVA, prin ignorarea totală a unei serii de costuri deductibile (cheltuieli constând în costul deplasărilor în afara țării, cazare pe durata a 3 nopți, numere de înmatriculare provizorii din alte state membre UE, carburant, taxă de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto), organul de soluționare reține că **petentul nu a prezentat la control alte documente de achiziție în care să fie înscrisă taxă pe valoarea adăugată și pentru care nu ar fi fost acordat drept de deducere, conform prevederilor legale în vigoare.**

Organul de soluționare reține ca nefondată și susținerea petentului că inspectorii fiscali ar fi aplicat regimul normal de taxare, deși regimul aplicabil ar fi fost cel prevăzut la art. 152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în speță constatându-se, așa cum am arătat anterior, că pentru autovehiculele second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane juridice revânzătoare, în baza unor facturi în cuprinsul căreia se menționează faptul că această operațiune a fost supusă taxei în regim special și pentru autovehiculele au fost achiziționate de la diverse persoane fizice neimpozabile în baza unor contracte de cumpărare, care au fost ulterior înstrăinate către diverse persoane fizice din România, echipa de inspecție fiscală a considerat că livrările sunt eligibile pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand, pentru aceste autovehicule fiind determinată marja de profit, din care s-a determinat TVA colectată prin procedeul sutei mărite.

Contestatarul interpretează în mod eronat prevederile art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în sensul că pentru toate bunurile second-hand se aplică automat regimul marjei, în drept legiuitorul stabilind anumite condiții pe care trebuie să le îndeplinească tranzacțiile pentru a se aplica acest regim, respectiv:

art. 152² Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități

[...]

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

a) o persoană neimpozabilă;

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

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

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

Astfel, persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, doar dacă au fost achiziționate de la unul dintre următorii furnizori: o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital, o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal antecitate sunt în acord cu prevederile art. 311-316 din Directiva 2006/112 a Comisiei Europene, invocate de petent, a căror dispoziții au fost de fapt transpuse în legislația românească prin dispozițiile Codului fiscal.

Ori în speță, organele de control au aplicat regimul normal de taxare doar în cazul autovehiculelor care au fost achiziționate atât în baza unor contracte de vânzare cumpărare cât și în baza unor facturi de la persoane impozabile revânzătoare din interiorul Comunității Europene, documente pe care nu a fost specificată mențiunea conform căreia livrările au fost supuse taxei în regim special, nefiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 152², alin. (2), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petentul afirmă că organele de control au procedat la stabilirea unor obligații de plată cu titlu de TVA prin raportare la alte sume de bani decât cele stabilite în contractele de vânzare - cumpărare cu titlu de preț. Acesta susține că organul de inspecție fiscală a apreciat în cazul autoturismelor vândute cu un preț mai mic decât prețul de achiziție că obligația de plată cu titlu de TVA trebuie calculată prin raportare la prețul de achiziție, iar nu la prețul de vânzare.

Referitor la această afirmație a petentului, se reține că organele de control au constatat că într-un număr de 10 contracte de vânzare, autovehiculele au fost vândute la un preț semnificativ mai mic decât prețul de achiziție, deși între data achiziției și data înstrăinării autovehiculelor este o perioadă foarte scurtă de timp, și în temeiul prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali au reconsiderat prețul de vânzare la nivelul prețului de achiziție.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

Legea 207/2015

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.(...)*

(2) *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”*

Legea 571/2003

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...)*”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În cauză se constată că organele de control au reîncadrat forma tranzacției atunci când veniturile din vânzarea mijloacelor de transport erau semnificativ mai mici decât cheltuielile cu achiziția autovehiculelor, prin ajustarea pozitivă a veniturilor, până la nivelul prețului de achiziție, dar au aplicat același tratament și atunci când acesta era favorabil petentului, respectiv când în contractele de achiziție/înstrăinare nu era prevăzut prețul de vânzare. Astfel, din documentele la dosar se reține că:

- pentru 10 vânzări de autovehicule la care prețul de achiziție a fost mai mare decât prețul de vânzare, echipa de inspecție fiscală a stabilit ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul, pentru perioada verificată fiind suplimentate veniturile cu suma totală de X88 lei (X89 lei în 2012+ X45 lei în 2013+ X51 lei în 2014+ X57 lei în 2015);
- Pentru autoturismul Peugeot 407, nr. de identificare VF36D9HZC, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 03.03.2012, s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

data de 08.03.2012, respectiv X54 euro (echivalent X90 lei la cursul de 4,3558 lei/euro din data de 08.03.2012);

- Pentru autoturismul Ford Fiesta, nr. de identificare WHOHXXG, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 25.03.2012, s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 02.04.2012, respectiv 2.600 euro (echivalent X91 lei la cursul de 4,3791 lei/euro din data de 02.04.2012);
- Pentru autoturismul Opel Signum, nr. de identificare WOLOZCF, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 30.04.2012, s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 12.05.2012, respectiv 5.800 euro (echivalent X92 lei la cursul de 4,4265 lei/euro din data de 08.03.2012);
- Pentru autoturismul VW Golf, nr. de identificare WVVZZZ1JZP, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 13.01.2015, s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 08.02.2015, respectiv 2.150 euro (echivalentul a X93 lei la cursul de 4,4143 lei/euro din data de 08.02.2015);
- Pentru autoturismul Skoda Fabia, nr. de identificare TMBCC26Y, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 04.04.2015, s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 15.04.2015, respectiv 2.300 euro (echivalentul a X94 lei la cursul de 4,4104 lei/euro din data de 15.04.2015);
- În cazul autovehiculului Fiat Panda, nr. de identificare ZFA169, pentru care petentul nu a înscris în contractul de vânzare prețul la care s-a efectuat înstrăinarea, s-a considerat că prețul de vânzare este egal cu prețul de achiziție, respectiv X36 lei.

Se constată deci că organul de control nu a aplicat un tratament discriminatoriu, așa cum susține petentul și nici nu poate fi acuzat de rea-cedință, fiind aplicat același tratament și atunci când acesta era favorabil petentului. De altfel, conform situației privind „*Marja de profit și TVA aferentă*” (Anexa nr. 3 la RIF) se constată că organele de control nu au reîncadrat prețul de vânzare în toate situațiile în care prețul de vânzare a fost mai mic decât cel de achiziție, ci doar atunci când diferențele au fost semnificative, deși între data achiziției și data înstrăinării este o perioadă scurtă de timp, iar petentul nu a prezentat nici un document care să facă dovada unor eventuale deprecieri, sau defecte ascunse în baza unui raport de expertiză tehnică.

Organul de soluținare reține că din cele 10 autoturisme vândute cu un preț mai mic decât prețul de achiziție, doar 2 au influențat obligația de plată cu titlu de TVA cu suma de X95 lei (baza impozabilă suplimentară X96+ X97 lei), în celelalte situații reîncadrarea prețului de vânzare neinfluențând baza de impozitare pentru TVA, marja de profit fiind zero.

Referitor la susținerea contestatarului că „*o parte dintre autoturismele utilizate de subsemnatul și familia mea în scop personal sunt înlăturate de la excluderea din cadrul tranzacțiilor impozabile, cu toate că utilizarea în scop personal înlătură posibilitatea existenței scopului revânzării la momentul achiziției*”, se reține că dl. X nu a prezentat nici pe parcursul inspecției fiscale și nici cu ocazia prezentei contestații, dovezi din care să rezulte că o parte dintre aceste autoturisme au fost utilizate în scop personal. Totodată, se reține că autoturismele care fac obiectul prezentei analize nu au fost înmatriculate pe numele persoanei fizice X pentru circulația pe drumurile publice. Ori simpla înmatriculare a autovehiculului pe numele contribuabilului în vederea circulației pe drumurile publice ar fi condus la concluzia că acesta a fost folosit în interes personal, și că a și făcut parte din patrimoniul personal, dar autovehiculele vândute de contribuabil nu au fost înmatriculate pe numele acestuia.

Având în vedere cele anterior menționate, motivațiile aduse de petentă în susținerea contestației formulate împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice **nr. X/23.12.2019** nu pot fi reținute și nu pot modifica starea de fapt fiscală constatată de

echipa de control, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA suplimentară de plată în sumă de X2 lei.**

B.2. Referitor la contestarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/23.12.2019 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/23.12.2019, cu privire la impozitul pe venit în sumă de X3 lei, la CASS în sumă de X4 lei și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit aferentă anului 2014, reprezentând pierdere fiscală stabilită în sumă de -X5 lei.

În urma inspecției organele de control au stabilit în sarcina d-lui X, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/23.12.2019, un impozit pe venit suplimentar în sumă totală de X3 lei, iar pentru anul 2014, prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/23.12.2019, o pierdere în sumă de -X5 lei, astfel:

Pentru anul fiscal 2012 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **X7 lei**, din care suma de X34 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, suma de X35 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru contractul de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție, iar suma de X36 lei reprezintă valoarea stabilită de echipa de control pentru contractul de vânzare în care nu a fost specificat prețul de vânzare.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru acest an cheltuieli deductibile în sumă totală de **X37 lei**, care se compun din suma de X38 lei reprezentând valoarea contractelor de cumpărare autovehicule, suma de X39 lei aferentă reconsiderării tranzacțiilor pentru care nu a fost precizat prețul de achiziție și suma de X40 lei reprezentând valoarea autoturismelor achiziționate de la persoane juridice din interiorul Comunității.

Astfel, pentru anul 2012 echipa de inspecție fiscală a determinat un venit net impozabil în sumă de **X41 lei** (X7-X37 lei), pentru care contribuabilul datorează un impozit pe venit în sumă de **X42 lei (X41 lei x 16%)**, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **X8 lei** (din care X43 lei TVA), din care suma de X44 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X45 lei reprezintă diferența stabilită de inspectorii fiscali pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție. Din totalul venitului brut în sumă de X8 lei, a fost scăzută suma de X43 lei reprezentând TVA, rezultând un venit brut în sumă de **X46 lei** pentru stabilirea venitului net anual din activități independente.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile în sumă de **X47 lei**, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare privind achiziția de autovehicule rulate.

Pentru anul 2013, contribuabilul X, la venitul net impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală, în sumă de **X48 lei** (X46-X47 lei), datorează un impozit pe venit în sumă de **X49 lei (X48x 16%)**, calculat prin aplicarea cotei de 16%, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2014 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de **X9 lei**, din care suma de X50 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X51 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție. Din totalul venitului brut în sumă de X9 lei, a fost scăzută suma de X26 lei reprezentând TVA, rezultând un venit brut în sumă de **X52 lei** pentru stabilirea venitului net anual din activități independente.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de **X53 lei**, din care suma de X54 lei reprezintă valoarea chitanței nr. 14/20.05.2014, emisă de I.I. BCA, ROX, aferentă facturii nr. 14/20.05.2014.

Urmare a inspecției s-a stabilit că în anul 2014, contribuabilul X a înregistrat pierdere fiscală în sumă de **-X5 lei** (X52- X53 lei), aceasta fiind evidențiată în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/23.12.2019, contestată de petentă.

Pentru anul fiscal 2015 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X55 lei, din care suma de X56 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X57 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție. Din totalul venitului brut în sumă de X55 lei, a fost scăzută suma de X58 lei reprezentând TVA, rezultând un venit brut în sumă de **X59 lei** pentru stabilirea venitului net anual din activități independente.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de **X60 lei**, care se compun din suma de X61 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare autovehicule, suma de X62 lei, aferentă reconsiderării tranzacțiilor pentru care nu a fost precizat prețul de achiziție și suma de X63 lei reprezentând valoarea autoturismului achiziționat din interiorul Comunității pentru care nu s-a prezentat document de plată.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de X64 lei, din care s-a compensat pierderea fiscală reportată din 2014, rezultând **un venit net anual impozabil recalculat pentru anul 2015, în sumă de X65 lei** (X64– X5 lei), aferent căruia s-a stabilit că dl X datorează un impozit pe venit în sumă de **X66 lei (X65x16%)**.

În fapt, echipa de control a constatat că în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, contribuabilul X a înstrăinat un număr de 88 de autovehicule rulate, din care două au fost achiziționate în anul 2011 iar restul în perioada verificată.

La stabilirea caracterului comercial al activității de comercializare de autovehicule organele de control au avut în vedere multitudinea operațiunilor de vânzare, faptul că achiziția de autovehiculele a fost efectuată în scopul revânzării, precum și faptul că în perioada anilor fiscali 2012-2015 contribuabilul a realizat venituri din această activitate, tranzacțiile cu bunuri mobile având caracter de continuitate.

Astfel, având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule efectuate în perioada 01.01.2012-31.12.2015, organele de inspecție fiscală consideră că, dl X a desfășurat o **activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate.

În drept, în speță, în materia impozitului pe veniturile din activități independente sunt aplicabile prevederile art. 7, alin. (1) pct. 4, art. 39 lit. a), art. 40 alin. (1) lit. a), art. 41 lit. a), art. 43 alin. (1) lit. a), art. 46 alin. (1) și alin. (2) și art. 48 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc că:

„art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

art. 39 Contribuabili

Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente;

art. 40 Sfera de cuprindere a impozitului

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

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

art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

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

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

art. 43 Cotele de impozitare

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

a) activități independente;

art. 46 Definirea veniturilor din activități independente

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

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

art. 80 Stabilirea venitului net anual impozabil

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

Totodată, trebuiesc avute în vedere prevederile Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

„38. Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.

43. Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; [...].”

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

Totodată, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se regăsește libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă

întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzători în condițiile legii.

Legiuitorul a reglementat că venitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri într-un an fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea venitului impozabil fiind cele care sunt efectuate în scopul desfășurării activității, justificate prin documente.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 83 Declarația privind venitul realizat

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

Din prevederile legale invocate se reține că persoana fizică avea obligația să declare anual, la organul fiscal cu competențe de administrare, veniturile obținute din desfășurarea activității de comerț cu autovehicule.

În contestația formulată, petentul dezaprobă tratamentul fiscal aplicat de către organele de control în cazul vânzărilor efectuate la un preț mai mic decât prețul de achiziție și precizează că înscrisurile ignorate de organul fiscal fac proba celor consemnate până la înscrisura în fals, neputând fi acordate acestor înscrisuri alte valențe în baza unor aprecieri și opinii subiective. Petentul consideră că inspectorii fiscali nu aveau aptitudinea de a stabili un alt preț de vânzare în baza propriilor aprecieri subiective, indiferent dacă prețul de vânzare stabilit de către părțile contractante este mai mic, mai mare sau egal cu prețul de achiziție.

Din documentele la dosar organul de soluționare reține că organele de control au constatat că într-un număr de 10 contracte de vânzare, autovehiculele au fost vândute la un preț semnificativ mai mic decât prețul de achiziție, deși între data achiziției și data înstrăinării autovehiculelor vândute este o perioadă foarte scurtă de timp, iar în cazul unui contract de vânzare, acesta nu are specificat prețul de vânzare al autovehiculului. În temeiul prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate anterior, inspectorii fiscali au considerat că contribuabilul trebuia să vândă cele 10 de autovehicule, cel puțin la prețul de achiziție.

În sprijinul concluziei de mai sus organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 1172 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil:

„art. 1172. Contractul cu titlu oneros și contractul cu titlu gratuit

(1) Contractul prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj în schimbul obligațiilor asumate este cu titlu oneros.”

respectiv faptul că, contractul cu titlu oneros, cum sunt de altfel și cele 10 contracte la care se face referire mai sus, este un contract prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj. Inspectorii fiscali rețin că dl. X avea posibilitatea să facă dovada unei eventuale depreciere sau a unor defecte ascunse a acestor autovehicule, în perioada scurtă de timp dintre data achiziției și data vânzării, în baza unui raport de expertiză tehnică și nici un alt document care să justifice vânzarea în pierdere.

Drept urmare, pentru autoturismele comercializate de persoana impozabilă în perioada verificată, pentru care organele de control au constatat că prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție, acestea au reconsiderat prețul tranzacțiilor în sensul că au considerat că prețul de vânzare este egal cu prețul de achiziție, stabilind venituri suplimentare în sumă totală de X88 lei. Astfel:

- în anul 2012 suma de X89 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție, respectiv pentru contractul de vânzare în care prețul de vânzare nu era specificat;

- în anul 2013 suma de X45 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție;

- în anul 2014 suma de X51 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție;

- în anul 2015 suma de X57 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

De asemenea, se reține că pentru autovehiculele al căror preț de achiziție/vânzare nu a fost specificat în contractul de achiziție/vânzare, echipa de inspecție fiscală a procedat astfel:

- pentru autovehiculele al căror preț de vânzare nu a fost specificat în contractul de vânzare, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de vânzare, același preț cu care au fost achiziționate;

- pentru autovehiculele al căror preț de achiziție nu a fost specificat în contractul de achiziție, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de achiziție, același preț cu care au fost vândute ulterior.

În contestația formulată, în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit, petentul afirmă că organul fiscal trebuia să stabilească „baza de impunere” ținând cont de faptul că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli, și afirmă că organul fiscal trebuia să procedeze la estimarea cheltuielilor în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor. Totodată, petentul susține că organele de control au estimat în detrimentul contribuabilului prețul de vânzare al autoturismelor când acesta este mai mic decât prețul de achiziție, însă au înlăturat integral de la beneficiul deductibilității prețul de achiziție.

Referitor la această afirmație a petentului se reține că, așa cum am arătat anterior, organele de control au reîncadrat forma tranzacției și atunci când prețul de vânzare nu a fost specificat în contractul de vânzare, fiind stabilit ca și preț de vânzare același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul în cauză, dar și atunci când în contractul de cumpărare nu a fost specificat prețul, fiind considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare și acordându-se drept de deducere pentru **cheltuieli în sumă totală de X98 lei** (X39 lei în 2012+ X62 lei în 2015), astfel că au fost estimate cheltuielile în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor și nu a fost înlăturată de la beneficiul deductibilității nicio cheltuială cu prețul de achiziție al vehiculelor.

Așa cum am arătat anterior, organele de control au reîncadrat forma tranzacției atunci când veniturile din vânzarea mijloacelor de transport erau mai mici decât cheltuielile cu achiziția autovehiculelor, prin ajustarea pozitivă a veniturilor până la nivelul prețului de achiziție, dar au aplicat același tratament și atunci când era favorabil petentului, respectiv când în contractele de înstrăinare nu era prevăzut prețul de vânzare și că în cazul în care în contractele de achiziție nu era precizat prețul de achiziție, au acordat drept de deducere pentru cheltuieli până la nivelul prețului de vânzare. Organele de control nu pot fi acuzate că au aplicat un tratament discriminatoriu, așa cum susține petentul și nici nu pot fi acuzate de rea-credință, deoarece au aplicat același tratament și atunci când acesta era favorabil petentului.

Potentul susține că prin intermediul actelor administrativ fiscale contestate se dispune neacordarea dreptului de deducere cu privire la anumite achiziții de autoturisme în baza unor motive pe care le consideră neîntemeiate. Acesta dezaprobă neacordarea dreptului de deducere cu privire la anumite achiziții de autoturisme, însumând X98 lei în anul 2012 și X99 lei în 2013, pe motiv că nu au fost prezentate documente de plată, din moment ce s-a făcut

dovada înstrăinării ulterioare de către contribuabil a acelorași bunuri și însăși organul fiscal probează caracterul economic al tranzacțiilor, este cât se poate de evident faptul că prețul acestor autoturisme a fost achitat în vederea dobândirii lor.

Dar din documentele întocmite de către organele de control reiese că această afirmație este eronată, organele de control acordând drept de deducere pentru cheltuielile cu achiziția autovehiculelor până la nivelul prețului înscris în contractele de achiziție, independent de faptul că petentul a prezentat sau nu dovada plății. Astfel, pentru anul 2012 echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile în sumă totală de **X37 lei**, care se compun din suma de X38 lei reprezentând valoarea tuturor contractelor de cumpărare autovehicule, suma de X39 lei este aferentă reconsiderării tranzacțiilor pentru care nu a fost precizat prețul de achiziție și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare, și suma de X40 lei reprezentând valoarea autoturismelor achiziționate de la persoane juridice din interiorul Comunității.

Pentru anul 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile în sumă de **X47 lei**, reprezentând valoarea tuturor contractelor de cumpărare privind achiziția de autovehicule rulate.

În contestația formulată, petentul afirmă că inspectorii fiscali trebuiau să țină cont de o serie de costuri (cheltuieli constând în costul deplasărilor în afara țării, cazare pe durata a 3 nopți, numere de înmatriculare provizorii din alte state membre UE, carburant, taxă de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto) pentru care trebuia să se acorde drept de deducere, chiar dacă nu au fost păstrate documentele primare, acestea putând fi estimate.

Referitor la această susținere, organul de soluționare reține că organele de control au estimat în anumite cazuri cheltuielile sau veniturile din activitatea desfășurată de petent, aplicând același procedeu de estimare atât la estimarea veniturilor, cât și la estimarea cheltuielilor și că prin estimare nu se poate avea pretenția de a se surprinde foarte exact situația de fapt fiscală, aceasta fiind posibilă doar dacă petentul ar fi prezentat la control toate documentele aferente activității economice desfășurate, ceea ce nu s-a întâmplat în speță. Ori petentul nu a prezentat nici măcar cu titlul de exemplu documente din care să reiasă cuantumul acestor cheltuieli în cazul unei deplasări în state UE. Organul de soluționare reține că simplul fapt că petentul a achiziționat anumite mijloace de transport din afara țării nu presupune automat procurarea de numere provizorii, că a fost cazat 3 nopți (de ce nu una, sau două?) achitarea unor taxe de înmatriculare, plata vreunei taxe de autostradă astfel că petentul trebuia să facă dovada suportării unor astfel de cheltuieli.

Astfel, deoarece din analiza contractelor de vânzare-cumpărare pentru un vehicul folosit și a facturilor de achiziție a unor vehicule folosite, a rezultat că persoana fizică X a efectuat în perioada 2012–2015 tranzacții cu autovehicule folosite, având fie calitatea de cumpărător fie de vânzător, pe toate contractele de vânzare–cumpărare și pe facturi fiind înscris numele contestatarului, în mod legal organele de control au concluzionat că dl X a desfășurat o **activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate, pentru care datorează impozit pe venit și contribuție de asigurări sociale de sănătate.

Drept urmare, pentru veniturile din activitatea comercială desfășurată persoana fizică datorează impozit pe venit în cota de 16%, în conformitate cu prevederile art. 43 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și se va respinge contestația pentru **impozitul pe venit în sumă de X3 lei** stabilit de plată prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/ 23.12.2019 și pentru **baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit** evidențiată în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/23.12.2019 în sumă de **-X5 lei**.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri impozabile din activități independente, se reține că aceasta a fost determinată funcție de venitul impozabil stabilit ca urmare a inspecției, astfel:

În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului obligația de plată a sumei totale de **X4 lei** cu titlul de contribuție de asigurări sociale de sănătate, astfel:

- Pentru anul fiscal 2012, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în suma de X41 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică X, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **X67 lei** (X41 leix 5,5%);
- Pentru anul fiscal 2013, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X48 lei, venit net care este mai mic decât salariul lunar minim brut pe economie raportat la cele 12 luni ale anului. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază impozabilă reprezentată de salariul minim brut pe țară, potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012-2015, coroborat cu prevederile art. 1 și 2 din H.G. nr. 871/2013 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată. Astfel, a fost stabilită o contribuție de asigurări sociale de sănătate, în sumă de X68 lei (X69+X70), la o bază impozabilă în sumă de X71 lei (X72 lei pentru perioada 01.01.2013 - 30.06.2013+ X73 lei pentru perioada 01.07.2013- 31.12.2013).
- Pentru anul 2014, pentru care s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X5 lei, în condițiile în care contribuabilul nu are alte venituri realizate, asupra cărora să se fi calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază impozabilă reprezentată de salariul minim brut pe țară, potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012-2015, coroborat cu prevederile art. 1 și 2 din H.G. nr. 871/2013 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată. Astfel, a fost stabilită o contribuție de asigurări sociale de sănătate, în sumă de **X74 lei** (X75+X76), la o bază impozabilă în sumă de X77 lei (X78 lei pentru perioada 01.01.2014 - 30.06.2014+ X79 lei pentru perioada 01.07.2014- 31.12.2014).
- Pentru anul fiscal 2015, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X64 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică X, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X80 lei (X64 leix 5,5%).

În drept, în speță sunt aplicabile Titlului IX² „Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012– 2015, respectiv:

„art. 296²¹ Contribuabili

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

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice; ART.

art. 296¹⁸ Calculul, reținerea și virarea contribuțiilor sociale

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

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;

art. 296²² Baza de calcul

(2) *Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art.*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.

art. 296²⁶ Cotele de contribuție

(1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ sunt cele prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3), respectiv:

b) cota individuală, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.”

La stabilirea CASS de plată pentru anul 2013, organele de control au avut în vedere prevederile HG 1225/2011 și ale HG 23/2013 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată, care dispun că:

HG nr. 1225/2011

„art. 1 Începând cu data de 1 ianuarie 2012, salariul de baza minim brut pe țară garantat în plată se stabilește la **700 lei lunar**, pentru un program complet de lucru de 169,333 ore în medie pe lună în anul 2012 reprezentând 4,13 lei/oră.”

HG nr. 23/2013

„art. 1

(1) Începând cu data de **1 februarie 2013**, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește la **750 lei lunar**, pentru un program complet de lucru de 168,667 ore în medie pe lună în anul 2013, reprezentând 4,44 lei/oră.

(2) Începând cu data de **1 iulie 2013**, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește la **800 lei lunar**, pentru un program complet de lucru de 168,667 ore în medie pe lună în anul 2013, reprezentând 4,74 lei/oră.”

Pentru anul 2014, organele de control au avut în vedere prevederile HG 871/2013 – Salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată 2014, care dispune că:

„Art. 1

(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2014, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește la **850 lei lunar**, pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie pe lună în anul 2014, reprezentând 5,059 lei/oră.

(2) Începând cu data de 1 iulie 2014, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește la **900 lei lunar**, pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie pe lună în anul 2014, reprezentând 5,357 lei/oră.”

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate, documentele aflate la dosar și faptul că în perioada 2012-2015 petentul a obținut venituri din desfășurarea unei activități economice, organul de soluționare reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică datorează pentru perioada 2012–2015 și contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Drept urmare, date fiind cele prezentate mai sus la punctele B1 și B2 privind analiza pe fond a contestației, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora „Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

“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;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de X2 lei, impozitul pe venit suplimentar în sumă de X3 lei, CASS în sumă de X4 lei

și baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit, reprezentând pierdere fiscală stabilită în sumă de -X5 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X împotriva următoarelor acte administrativ-fiscale, emise de A.J.F.P. Brașov– Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice pe numele d-lui X în baza Raportului de inspecție fiscală BVG_AIF K/23.12.2019:

- **Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice **nr. X/ 23.12.2019**, cu privire la **TVA în sumă de X2 lei**;

- **Decizia de impunere** privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice **nr. Y/23.12.2019**, cu privire la **impozitul pe venit în sumă de X3 lei și la CASS în sumă de X4 lei**;

- **Decizia privind modificarea bazei de impozitare** ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/23.12.2019, cu privire la **baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit, reprezentând pierdere fiscală stabilită în sumă de -X5 lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.