

DECIZIA nr. 618/16.11.2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
persoana fizica X,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.33361/04.08.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Sector 6 a Finantelor Publice cu adresa nr.A/31.07.2017, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 33361/04.08.2017, completata cu adresele nr.X/31.08.2017 si nr.X/25.10.2017, inregistrate la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.X/05.09.2017 si nr.X/25.10.2017, cu privire la contestatia formulata de catre persoana fizica X, CNP X, cu domiciliul in Str. X, nr.X, bl.X, sc.X, et.X, ap.X, Sector 6, Bucuresti, prin Cabinet de Avocat „X” cu domiciliul procesual ales in Bd. X, nr. X, bl. X, sc.X, ap.X, Sector 3, Bucuresti.

Obiectul contestatiei remisa prin posta la data de 10.07.2017 si inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. X/14.07.2017, completata cu adresele nr.X/11.10.2017 si nr.X/26.10.2017, inregistrate la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.X/13.10.2017 si nr.X/30.10.2017, il constituie:

- decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.D/20.06.2017, emisă in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017 de organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP, comunicata prin semnatura de primire in data de 29.06.2017, prin care s-a stabilit o pierdere fiscala in suma totala de SP lei;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D1/20.06.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017 de organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP, comunicata prin semnatura de primire in data de 29.06.2017, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii suplimentare de plata in suma totala de S1 lei, reprezentand impozit pe venit in suma de S2 lei si CASS in suma de S3 lei;

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D2/20.06.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017 de organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP, comunicata prin semnatura de primire in data de 29.06.2017, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii suplimentare de plata cu titlu de taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D3/30.08.2017, emisa umare corectiei erorilor materiale, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X impozit pe venit in suma de S5 lei si CASS in suma de S3 lei, comunicata contribuabilului in data de 30.08.2017.

Constatand ca, in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.268, art. 269, art. 270, art. 272 alin.(1) si alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobata prin Legea nr. 207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de persoana fizica X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr.12723/14.07.2017 persoana fizica X contesta Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.D/20.06.2017, Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D1/20.06.2017, Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D3/30.08.2017 si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D2/20.06.2017, emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017 de catre Administratia Sector 6 a Finantelor Publice – Activitatea de Inspectie Fiscala.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Actele administrativ fiscale atacate sunt lovite de nulitate absoluta fiind incheiate cu incalcarea normelor legale privind competenta, avand in vedere ca atat exercitarea inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe venit asupra tuturor persoanelor fizice, indiferent de forma de organizare pe intreg teritoriul tarii, cat si competenta speciala pentru exercitarea verificarii situatiei fiscale personale si a activitatilor preliminare acesteia, sunt de competenta Directiei de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul ANAF, conform ordinelor ANAF nr.3696/2015 si ANAF nr.3695/2015.

Persoana fizica X mentioneaza faptul ca legiutorul reglementeaza in mod expres ca atunci cand o persoana fizica obtine venituri, indiferent de forma sa de organizare, care nu s-a declarat si inregistrat nici persoana fizica autorizata si nici in alt mod care sa o includa in alta categorie de contribuabili, organul special de inspectie fiscala este abilitat sa verifice si eventual sa stabileasca in sarcina contribuabililor persoane fizice doar impozit pe venit, nicidecum CASS si TVA.

Contestatarul precizeaza ca doar organul fiscal special de inspectie fiscala indicat expres de lege, poate verifica veniturile unei persoane fizice si daca se dovedeste ca veniturile obtinute intra in categoria veniturilor impozabile, organul fiscal ii poate stabili in sarcina impozit pe venit de 16% in calitatea sa de simpla persoana fizica, fara a fi reincadrata in categoria persoanelor fizice autorizate sau in alta forma de organizare.

Persoana fizica X considera eronat rationamentul organelor de inspectie fiscala intrucat bunurile comune au fost calificate bunuri doar in proprietatea sa, i-a fost schimbata forma de organizare in persoana fizica autorizata, veniturile neimpozabile au fost schimbate in venituri impozabile si au stabilit in sarcina persoanei fizice autorizate impozit pe venit, CASS si TVA.

Astfel, domnul X considera ca cele retinute in Raportul de inspectie fiscala sunt discriminatorii si nelegale, bazate pe o interpretare eronata si nepermisa a legii, pe analogii nepermise si pe aplicarea normelor proprii unei categorii de contribuabili la alta categorie de contribuabili pentru care exista reglementari exprese, cu infrangerea nu doar a normelor de drept material fiscal dar si cu infrangerea unor principii generale obligatorii de drept civil.

Actele administrative fiscale sunt nelegale si din perspectiva principiului securitatii juridice explicat de CEDO in cauza Serkov c. Ucraina (2011), organele fiscale stabilind obligatii fiscale retroactiv. Contribuabilul cu buna-credinta a apreciat ca, intrucat era vorba de instrainare de bunuri mobile din patrimoniul personal, nu a dezvoltat nicidecum o afacere, nu a obtinut venituri impozabile din activitati independente, ceea ce exclude aplicarea T.V.A., care este un impozit pe cifra de afaceri. Buna-credinta a contribuabililor reiese si din faptul ca legislatia fiscala nu reglementa procedura de declararea persoanelor fizice ca platitoare de T.V.A., iar până la nivelul anului 2017 statul nu și-a definit clar si previzibil exigentele pentru a putea solicita particularilor un anumit tip de comportament fiscal. Contribuabilul precizeaza ca, in baza principiului securitatii juridice si al principiului european al increderii legitime, nu a dezvoltat o afacere din instrainarea bunurilor mobile din patrimoniul personal.

Nelegalitatea actelor rezida si din faptul ca pentru tranzacțiile cu bunuri mobile detinute in coproprietate cu sotia, organele de inspectie fiscala au emis deciziile de impunere doar pentru subsemnatul, realizand o deplasare a obligatiei fiscale din sarcina unui subiect de drept in sarcina altui subiect de drept. Considerarea familiei formata din doua persoane distincte ca un singur subiect de drept fiscal, prin analogie cu asocierea in participatiune sau alte asemenea este nelegala intrucat fiecare persoană fizica reprezinta un subiect distinct de drept fiscal, nu si familia ca entitate sociala. Ca atare, obligatiile fiscale ar fi trebuit analizate și stabilite distinct și nu se putea stabili întreaga sarcina fiscală doar în sarcina unuia dintre soți, ales aleatoriu dintre cei doi.

Intrucat pentru tranzactiile realizate a fost stabilit impozit pe venit din activitati independente, statul si-a insusit o parte din dreptul de proprietate al persoanei, doar prin faptul ca valoarea bunului nu mai este una solida ci s-a transformat in lichiditati, neimpozitand venitul, contribuabilul solicitand constatarea faptului ca o astfel de interpretare a organelor fiscale incalca prevederile art. 44 și art. 16 din Constituția României. Contribuabilul solicita sa se constate ca legiuitorul codului evita sa pronunte sintagma "impozit pe transferul dreptului de proprietate", intituland capitolul "venituri din transferul dreptului de proprietate", desi statul nu a urmarit sa impoziteze sporul de valoare adus patrimoniului unei persoane, ci chiar sa-si insuseasca o cota-parte din patrimoniu.

Intregul concept care sta la baza reglementarii obligatiei contribuabilului de a plati impozite si taxe rezida in faptul ca acesta este dator să contribuie la bugetul statului cu o anumita cota din ceea ce dobandeste in plus patrimoniul sau intr-o perioada de timp data, nicaieri neregasindu-se vreo situatie in care, desi contribuabilul a saracit, ar trebui sa cedeze statului o cota-parte din "ceea ce a saracit".

Contribuabilul sustine ca este profund nelegal modul in care legiuitorul a înțeles sa reglementeze obligația contribuabilului de a plati TVA la "valoarea patrimoniului" lor transformata in bani la lichidarea proprietatii, sens in care dezvolta un intreg rationament bazat pe dreptul civil si doctrina juridica referitoare la bunuri, patrimoniu, regimul juridic al proprietatii si al subrogatiei reale in dreptul romanesc. Acest rationament ar demonstra, in opinia sa, ca pretul obtinut de proprietar in urma exercitarii unuia din prerogativele esentiale ale dreptului de proprietate, si anume dreptul de dispozitie, doar inlocuieste in patrimoniul proprietarului bunul instrainat (prin subrogatie reala), iar orice

afectare adusa acestuia, inclusiv prin instrainare, nu se poate face decat in conditiile prevazute de art. 44 din Constitutia Romaniei – expropriere, nationalizare, confiscare.

Intr-o decizie recenta a Curtii de Apel Bucuresti s-a retinut ca un numar de 10 operatiuni de vanzare din perioada 2007-2009 nu intra in sfera de aplicare a TVA intrucat prin "exploatare" se intelege doar administrarea unui bun, o operatiune succesiva, iar nu vanzarea acestuia, care este o operatiune cu executare uno ictu (instantanee), concluzia desprinzandu-se din forma art. 127 alin. (2) din Codul fiscal in vigoare pe perioada respectiva, iar art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a fost transpus in Codul fiscal doar începand cu data de 1 ianuarie 2010. Astfel, aceeași interpretare dovedita deja nelegala in cazul imobilelor, este aplicata in cazul bunurilor mobile.

Contribuabilul invoca si faptul ca veniturile obtinute urmare tranzactiilor de vanzare-cumparare pentru autovehicule folosite, nu sunt venituri impozabile, avand in vederele ca bunurile erau in patrimoniul personal.

In subsidiar contribuabil invoca si faptul ca organele de inspectie fiscala trebuia sa aplice legea mai favorabila la stabilirea TVA de plata, respectiv sa aplice regimul special pentru bunurile second-hand prevazut la art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In concluzie, pentru motivele de fapt si de drept expuse, contribuabilul X solicita anularea actelor administrative contestate si exonerarea de toate obligatiile fiscale principale stabilite in sarcina sa.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. R incheiat la data de 20.06.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.D/20.06.2017, Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D1/20.06.2017, Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D2/20.06.2017 si a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D3/30.08.2017, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice – Activitatea de inspectie fiscala, au constatat urmatoarele:

1. T.V.A.

Perioada supusa inspectiei fiscale 01.10.2011 – 31.12.2016

Conform documentelor transmise de catre Directia Generala Antifrauda Fiscala – Directia Regionala Antifrauda Fiscala Bucuresti prin adresa nr.X/05.05.2016, de catre Directia de Impozite si Taxe Locale Sector 6 prin adresa nr.X/09.09.2016, de catre contribuabil si a veniturilor incasate de contribuabil (aplicatia FiscNet-conturi bancare), organele de inspectie fiscala au stabilit ca in perioada 2011 – 2016 persoana fizică X a efectuat un număr de 305 tranzactii cu autovehicule si piese auto, iar din analiza contractelor de vanzare-cumparare au constatat ca tranzactiile efectuate nu au fost realizate in scopuri personale, ci in scopuri comerciale, rezultand faptul ca persoana fizica X este o persoana impozabila care a desfasurat o activitate economica cu

caracter de continuitate, constand in cumpararea si livrarea de autovehicule si piese auto.

Astfel, persoana fizica X a inregistrat o cifra de afaceri, la data de 04.05.2011, in suma de X lei, depasind plafonul de scutire T.V.A. in suma de 35.000 euro (119.000 lei), conform art. 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, acesta avand obligatia sa se inregistreze ca platitor de T.V.A. in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul, respectiv de la data de 01.07.2011. Incepand cu data de 01.10.2011 persoana fizica X avea obligatia sa se comporte ca o persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, conform art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X a realizat activitatea neautorizata de tranzactii cu autovehicule si piese de schimb, fara sa declare veniturile realizate la organul fiscal competent.

De asemenea, organele de inspectie fiscala pentru tranzactiile la care nu au fost prezentate contracte de vanzare-cumparare si pentru contractele la care nu este precizat pretul de vanzare, au estimat conform prevederilor art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului comercial mediu anual.

In urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au stabilit:

- T.V.A. colectata in suma de X lei;
- T.V.A. deductibila in suma de X lei.

Astfel, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. R/20.06.2017, organele fiscale au emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D2/20.06.2017, prin care au stabilit in sarcina persoanei fizice X TVA de plata in suma de S4 lei.

2. Impozit pe venit

Perioada verificata 01.01.2011 – 31.12.2016

Organele de inspectie fiscala au retinut ca in perioada verificata persoana fizica X a desfasurat fapte de comert cu autoturisme si piese auto, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activități independente, ce sunt supuse impozitului pe venit, fara a-si indeplini obligatiile de autorizare, inregistrare, declarare si plata a obligatiilor fiscale.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru o parte din tranzactiile efectuate nu exista documente justificative din care sa rezulte pretul de vanzare, organele de inspectie fiscala estimand pretul de vanzare prin metoda de calcul al adaosului comercial mediu anual.

Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.D/20.06.2017, emisa in baza Raportului de inspectie fiscală nr.R/20.06.2017 de

organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP, prin care s-a stabilit o pierdere fiscala in suma totala de S6 lei.

Avand in vedere cele retinute prin Raportul de inspectie fiscala nr. R/14.03.2017, in baza prevederilor art.46 alin.(1) si alin.(2), art.48 alin.(2) lit.a) si alin.(4) lit.a), art.80 alin.(3) si art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul III Cap.II pct.18, pct.19 si pct.21 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, pct.21 lit.c), Cap. III din Ordinul 1040/2004 privind Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art.106 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si art.68 alin.(2) lit.a), alin.(4) lit.a) si lit.b) si art.118 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit pentru persoana fizica X impozit pe venit din activitati independente stabilit suplimentar pentru anul 2011 in suma de X lei, pentru anul 2012 in suma de X lei, pentru anul 2013 in suma de X lei, pentru anul 2014 in suma de X lei si pentru perioada 2015 – 2016 o pierdere in quantum de S6 lei, din diferenta dintre veniturile din vanzari de autoturisme si cheltuielile deductibile din achizitia de autoturisme prin decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.X/20.06.2017.

Prin decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D3/30.08.2017, emisa urmare corectiei erorilor materiale, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit in suma de S5 lei.

3. Contributia de asigurari sociale si contributia de asigurari sociale de sanatate

Perioada verificata 01.01.2015 – 31.12.2015

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica datoreaza plata contributiilor sociale de sanatate in calitate de persoana fizica, pentru veniturile obtinute din orice sursa, venituri ce fac parte din categoria de venituri din activitati independente, care cuprind venituri comerciale, asa cum sunt considerate faptele de comert cu autoturisme realizate de contribuabil.

Organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor O.U.G. nr.125/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.215 alin.(3) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, art.7 alin.(2) lit.a) din Legea nr.11 a bugetului de stat pe anul 2010, art.8 lit.c) din Legea nr.286/2010 a bugetului de stat pe anul 2011, art.19 alin.(1) din Legea nr.294/2011 a bugetului asigurarilor sociale de stat pe anul 2012, art.296²¹ alin.(1) lit.d) si alin.(2), art.296¹⁸ alin.(3) lit.b) si lit.b1), art.296²² alin.(2), art.296²⁵ alin(1)-alin.(3) si art.296²⁶ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art.156 lit.a), art.175 alin.(1) su alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au stabilit in sarcina persoanei fizice X contributia de asigurari sociale de sanatate pentru perioada 01.01.2015 – 31.12.2015 in suma totala de S3 lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contribuabilului, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la aspectele procedurale legate de necompetenta organelor fiscale din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice sa desfasoare inspectia fiscala cu privire la impozitul pe venit la persoanele fizice.

Cauza supusa solutionarii este daca Administratia Sector 6 a Finantelor Publice este competenta teritorial pentru efectuarea inspectiei fiscale la persoanele fizice cu domiciliul in raza Sectorului 6 Bucuresti in conditiile in care, pentru administrarea impozitelor si taxelor, competenta revine acelu organ in a carui raza teritoriala se afla domiciliul fiscal al contribuabilului.

In fapt, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice a efectuat inspectia fiscala generala la persoana fizica X ale carei constatari sunt cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017, in baza caruia au fost emise Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.D/20.06.2017, Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D1/20.06.2017, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D2/20.06.2017 si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D3/30.08.2017.

Prin contestatia formulata persoana fizica X invoca nulitatea actelor administrativ fiscale atacate si solicita anulara deciziilor de impunere, intrucat actele administrativ fiscale au fost incheiate cu incalcarea normelor legale privind competenta, exercitarea inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe venit asupra tuturor persoanelor fizice si verificarea situatiei fiscale personale, sunt de competenta Directiei de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul ANAF si nu de competenta AS4FP – Activitatea de inspectie fiscala, conform ordinelor ANAF nr.3696/2015 si ANAF nr.3695/2015.

In drept, potrivit prevederilor art.29, art.30, art.31 si art.32 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare la data inceperii inspectiei fiscale:

“Art.29 - (1) Administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate și bugetului asigurărilor pentru șomaj se realizează prin organul fiscal central, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.

(2) Organul fiscal central realizează activități de administrare și pentru alte creanțe datorate bugetului general consolidat decât cele prevăzute la alin. (1), potrivit competențelor stabilite prin lege.

(3) în cazul impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale, prin hotărâre a Guvernului se poate atribui altă competență specială de administrare.

[...]

Art.30 - (1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine acelu organ fiscal

teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.

[...]

Art.31 - (1) în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, prin domiciliu fiscal se înțelege:

a) pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu;

b) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, sediul activității sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală;

[...]

d) pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, sediul acestora sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală.

(2) Prin adresa unde locuiesc efectiv, în sensul alin. (1) lit. a), se înțelege adresa locuinței pe care o persoană o folosește în mod continuu peste 183 de zile într-un an calendaristic, întreruperile de până la 30 de zile nefiind luate în considerare. Dacă șederea are un scop exclusiv de vizită, concediu, tratament sau alte scopuri particulare asemănătoare și nu depășește perioada unui an, nu se consideră adresa unde locuiesc efectiv.

(3) în situația în care domiciliul fiscal nu se poate stabili potrivit alin. (1) lit. c) și d), domiciliul fiscal este locul în care se află majoritatea activelor.

Art.32 - (1) Domiciliul fiscal definit potrivit art. 31 se înregistrează/modifică la/de organul fiscal central în toate cazurile în care acesta este diferit de domiciliul sau de sediul social prin depunerea de către contribuabil/plătitor a unei cereri de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal, însoțită de acte doveditoare ale informațiilor cuprinse în aceasta.

(2) Cererea se depune la organul fiscal central în a cărei rază teritorială urmează a se stabili domiciliul fiscal. Cererea se soluționează în termen de 15 zile lucrătoare de la data depunerii acesteia, prin emiterea deciziei de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Organul fiscal prevăzut la alin. (2) emite din oficiu decizia de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal ori de câte ori constată că domiciliul fiscal este diferit de domiciliul sau sediul social, iar contribuabilul/plătitorul nu a depus cerere de modificare a domiciliului fiscal.

(4) Data înregistrării/modificării domiciliului fiscal este data comunicării deciziei de înregistrare/modificare a domiciliului fiscal.

Din dispozițiile legale mai sus invocate rezulta ca în efectuarea inspecției fiscale, competența revine aceluși organ fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului. Domiciliul fiscal al contribuabilului se stabilește la adresa unde își are domiciliul sau adresa unde locuiesc efectiv, iar în cazul în care acestea desfășoară activități economice în mod independent domiciliul fiscal se stabilește la sediul activității sau locul unde se desfășoară activitatea principală.

În speta, se reține faptul că, domnul X are domiciliul în Str, X, nr.X, bl.X, sc.X, et.X, ap.X, Sector 6, București, neavând declarat/inregistrat un sediul al activității.

Fata de cele mai sus prezentate, se constată că organul fiscal competent în efectuarea inspecției fiscale este Administrația Sector 6 a Finanțelor Publice, întrucât

domiciliul civil al acestuia este situat pe raza sectorului 6, iar domiciliul civil corespunde cu domiciliul fiscal.

Nu poate fi retinuta pretentia contestatarei potrivit careia exercitarea inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe venit asupra tuturor persoanelor fizice, indiferent de forma de organizare pe intreg teritoriul tarii, si competenta speciala pentru exercitarea verificarii situatiei fiscale personale si a activitatilor preliminare acesteia, sunt de competenta Directiei de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul ANAF, intrucat prin ordinele ANAF nr.3696/2015 si ANAF nr.3695/2015, invocate si de contestatara, nu se restrange sau limiteaza aria de competenta a organelor de inspectie fiscala cu privire la efectuarea de inspectii fiscale la persoane fizice in cazul impozitului pe venit, ci se atribuie si Directiei de Control Venituri Persoane Fizice din cadrul ANAF dreptul de a efectua inspectii fiscale la persoane fizice pentru impozitul pe venit, pe intreg teritoriul tarii.

Mai mult, la Titlul VI "Controlul fiscal" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala sunt reglementate urmatoarele forme de control: inspectia fiscala, controlul inopinat, controlul antifrauda, verificarea situatiei fiscale personale de catre organul fiscal central si verificarea documentara. Astfel, la Capitolul I al Titlului VI este reglementata inspectia fiscala fiind prevazut la art.114 persoanele supuse inspectiei fiscale.

Referitor la incalcarea principiului securitatii juridice prin prisma jurisprudentei CEDO din cauza Serkov c. Ucraina se retine ca aceasta a avut in vedere cu totul alte circumstante decat cele care fac obiectul taxarii tranzactiilor cu bunuri mobile realizate de persoanele fizice din Romania, respectiv: legislatia fiscala ucrainiana reglementa expres interpretarea reglementarilor neclare in favoarea contribuabililor (principiul "in dubio contra fiscum"), intepretarea neunitara a problematicii fiscale de catre instantele judiciare nationale, lipsa motivelor pentru schimbarea interpretarii instantei supreme judiciare in speta data etc.

In consecinta, in raport de cele anterior retinute, urmeaza a fi respinsa solicitarea domnului X de anulare a actelor administrative fiscale pe motivul necompetentei organelor de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice de a efectua inspectia fiscala.

3.2. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D1/20.06.2017.

Cauza supusa solutionarii este daca Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D1/20.06.2017, contestata, mai poate produce efecte juridice, in conditiile in care a fost inlocuita prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr. nr.D3/30.08.2017, comunicata domnului X in data de 30.08.2017, prin care organele de inspectie fiscala au inteles sa modifice decizia de impunere emisa anterior, in sensul corectarii erorii materiale privind completarea deciziei si anexei.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finatelor Publice au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D1/20.06.2017 si comunicata sub semnatura in data de 29.06.2017, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii suplimentare de plata in suma totala de S1 lei, reprezentand impozit pe venit in suma de S2 lei si CASS in suma S3 lei.

Prin contestatia formulata, persoana fizica X solicita anularea Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D1/20.06.2017 si exonerarea de toate obligatiile fiscale principale stabilite in sarcina sa.

Ulterior comunicarii actelor atacate, organele de inspectie fiscala au constatat in cuprinsul Deciziei de impunere nr.D1/20.06.2017, comunicata contribuabilului in data de 29.06.2017, erori privind completarea deciziei, iar prin Decizia de impunere nr.D3/30.08.2017, comunicata contribuabilului in data de 30.08.2017, acestea au fost corectate conform Referatului privind indreptarea erorilor materiale nr.X/30.08.2017.

In drept, art.1 pct.37 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data initierii inspectiei fiscale, stipuleaza:

“Definiții

În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

37. titlu de creanță fiscală - actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală”, iar creanțele fiscale se stabilesc conform art.93(2):

“2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);
b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri”, fiind asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative, conform art.98 din acelasi act normativ:*

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

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare”

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca urmare inspectiei fiscale efectuata la persoana fizica X, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D1/20.06.2017, comunicata contribuabilului in data de 29.06.2017, prin care au fost stabilite obligatii suplimentare de plata in suma totala de S1 lei, reprezentand impozit pe venit in suma de S2 lei si CASS in suma de S3 lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat in cuprinsul Deciziei de impunere nr.D1/20.06.2017, comunicata contribuabilului in data de 29.06.2017, erori privind completarea deciziei astfel:

- pentru anul 2014 la completarea casetei aferente coloanei „impozitul pe venitul net anual impozabil stabilit”, s-a inregistrat in mod eronat in caseta alocata „prin decizia de impunere anuala” suma de X lei la randul in care este mentionat „impozit pe venit Total” si la „impozit pe venit de regularizat”, corect fiind suma 0. Suma de X lei trebuia completata in caseta aferenta „Impozitului pe venit net anual impozabil stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala in plus” din Decizia de impunere asa cum este prevazut in Ordinul nr.3771/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea modelului si continutul unor documente utilizate in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice;

- in anexa Deciziei de impunere au fost completate in mod eronat la rubrica „Valoarea obligatiei fiscale principale – in minus” si la rubrica „Valoarea obligatiei fiscale principale de regularizat - in minus” fiind inregistrata suma de X lei si respectiv suma de X lei.

Prin Decizia de impunere nr.D3/30.08.2017, comunicata contribuabilului in data de 30.08.2017, erorile constatate au fost corectate conform Referatului privind indreptarea erorilor materiale nr.X/30.08.2017.

In consecinta, urmare corectiei survenita prin modificarea la data de 30.08.2017 a Deciziei de impunere nr.D1/20.06.2017, comunicata contribuabilului in data de 29.06.2017, Decizia de impunere nr.D1/20.06.2017, **nu mai produce efecte față de contribuabil**, fiind anulata prin înlocuire, astfel incat D.G.R.F.P.Bucuresti - Serviciul solutionare contestatii 2 constata ca fiind fara obiect contestatia indreptata impotriva Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D1/20.06.2017, comunicata contribuabilului in data de 29.06.2017.

Avand in vedere cele retinute, precum si actele normative incidente in speta se retine ca ne aflam in prezenta unei contestatii formulate impotriva unei decizii de impunere care nu mai produce efecte juridice, astfel incat **contestatia formulata de X, este lipsita de obiect**, fapt pentru care in baza art.279 alin.6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si potrivit pct.11.1 lit.c) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

“11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...) c) fiind fara obiect, in situatia in care sumele si masurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat;”.

3.3. Referitor la TVA in suma de S4 lei.

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarii de autoturisme si piese auto in conditiile in care a depasit plafonul de scutire si nu s-a inregistrat in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform legii.

In fapt, urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 2011 - 2016, domnul X a obtinut venituri din 305 tranzactii cu autovehicule si piese auto, ce nu au fost utilizate in scopuri personale, ci in scopuri comerciale, depasind plafonul de scutire de TVA prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, persoana fizica contestatara a desfasurat activitate economica constand in cumpararea si vanzarea de autoturisme si piese de schimb, realizand o cifra de afaceri la data de 04.05.2011 in suma de X lei, depasind astfel plafonul de scutire de T.V.A. in suma de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei, iar conform prevederilor art. 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de T.V.A. in termen de 10 zile de la data atingerii ori depasirii plafonului, respectiv de la data de 01.07.2011. Incepand cu data de 01.10.2011 persoana fizica X avea obligatia sa se comporte ca o persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, conform art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare organele de inspectie fiscala au stabilit o baza de impozitare in suma de X lei, constand in venituri obtinute din comercializarea de autoturisme de catre persoana fizica X, pentru care au calculat T.V.A. colectata in suma de X lei si TVA deductibila in suma de X lei, rezultand TVA de plata in cuantum de **S4 lei** pentru perioada verificata.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pentru perioada 2011 - 2015:

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

a) operatiunile 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, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la data efectuarii operatiunilor:

"Art. 127. - (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(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."

In explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

„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."

Prin urmare, in sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale si necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA,

potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, deci inclusiv la operatiunea de vanzare a acestor bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica in sfera de aplicare a taxei si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, exceptie facand situatiile in care constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul **obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Totodata, din punct de vedere al TVA, notiunea de persoana impozabila, potrivit art.125^{A1} pct.18 - 21 si art.127 alin.(9) si alin.(10) din acelasi act normativ, are urmatoarea semnificatie:

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;

19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;

„Art.127 - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.”

In situatia in care persoana fizica sau asocierea dintre doua persoane fizice este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2011 - 2015:

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

Inregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Art.153 - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, 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;

[...]

(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). Prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili criterii pe baza cărora să fie condiționată înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile. Organele fiscale competente stabilesc, pe baza acestor criterii, dacă persoana impozabilă justifică intenția și are capacitatea de a desfășura activitate economică, pentru a fi înregistrată în scopuri de TVA.

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

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

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

„(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), ori, după caz, la alin. (5), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să

stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

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

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, prevede:

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

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

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată nerespectarea prevederilor legale înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

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

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 24% valabila in perioada 2011 - 2015, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv incepand cu 01 ianuarie 2016 si pana la 31 decembrie 2016 se aplica cota de 20%, in conformitate cu art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, trebuie coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, care precizează:

“(1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”

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

iar pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2016 a fost aplicata cota de T.V.A. de 20%, conform art. 291 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestației, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;”

Din prevederile legale citate, rezulta ca in situatia in care persoana fizica care avea obligatia de inregistrare in scopuri de T.V.A. a inregistrat venituri din vanzarea bunurilor, iar in pretul de vanzare a fost inclusa si taxa pe valoare adaugata, determinarea acesteia se face aplicand procedeul sutei mărite.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2011 – 2016 persoana fizica X a realizat un numar de 305 tranzactii, obtinand venituri din vanzarea de autovehicule si piese auto de schimb in baza unor contracte de

vanzare – cumparare incheiate cu persoane fizice si juridice, la data de 04.05.2011 realizand o cifra de afaceri de X lei depasind astfel plafonul de scutire de T.V.A. de 35.000 euro.

Totodata, organul de solutionare a contestatiei retine ca persoana fizica nu s-a inregistrat in scopuri de T.V.A. potrivit legii in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii care a atins sau depasit plafonul de scutire, devenind persoana impozabila din punct de vedere al T.V.A. incepand cu data de 01.10.2011.

Mai mult, in vederea determinarii bazei impozabile, organul de solutionare a contestatiei a retinut ca pentru anumite autoturisme, pentru care persoana fizica X nu a prezentat documente de vanzare - cumparare, organele de inspectie fiscala au aplicat metoda marjei pentru stabilirea prin estimare a veniturilor incasate.

Astfel, se retine ca operatiunile efectuate de persoana fizica X, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, si analizand operatiunile efectuate de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai putin de 265 de autoturisme si piese auto, in perioada 01.10.2011 – 31.12.2016, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Astfel, spre exemplificare:

- la data de 16.12.2011, persoana fizica a achizitionat de la X cu factura nr. X, un autoturism marca Renault Symbol pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare – cumparare, la data de 23.12.2011 catre X;
- la data de 25.11.2011, persoana fizica a achizitionat de la X cu factura nr. X, un autoturism marca Chevrolet Spark pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare – cumparare, la data de 30.11.2011 catre X;
- la data de 18.11.2011, persoana fizica a achizitionat de la X cu factura nr. 1036, un autoturism marca X pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare – cumparare, la data de 28.11.2011 catre X;
- la data de 11.11.2011, persoana fizica a achizitionat de la X cu factura nr. X, un autoturism marca Dacia Logan pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare – cumparare, la data de 23.11.2011 catre X;
- la data de 11.11.2011, persoana fizica a achizitionat de la X cu factura nr. X, un autoturism marca X pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare – cumparare, la data de 21.11.2011 catre X;
- la data de 26.10.2011, persoana fizica a achizitionat de la X cu factura nr. X, un autoturism marca Dacia Logan pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare – cumparare, la data de 21.11.2011 catre X;
- la data de 20.10.2011, persoana fizica a achizitionat de la X cu factura nr. X, un autoturism marca Fiat Punto pe care l-a vandut, conform contractului de vanzare – cumparare, la data de 17.11.2011 catre X.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, se retine intentia persoanei fizice contestatare de a efectua tranzactii de vanzare cu autoturisme achizitionate, ceea ce reprezinta o activitate economica cu caracter de continuitate conform prevederilor legale.

De asemenea, se retine ca la stabilirea plafonului impozabil organele fiscale au tinut cont de nivelul veniturilor in urma tranzactiilor realizate in comun de catre cei doi sotii, intrucat asa cum precizeaza si contestatarul bunurile mobile erau detinute in coproprietate, livrarea oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere al T.V.A. pentru tranzactiile efectuate, actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare, contrar sustinerilor contribuabilului, **plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de T.V.A. este analizat la nivelul asocierii, si nu la nivelul fiecarui individ in parte, asa cum eronat a retinut contestatarul.** Avand in vedere cele mai sus prezentate, reiese ca persoana impozabila in sensul taxei pe valoarea adaugata este asocierea sot-sotie, iar persoana fizica X are calitatea de reprezentant al asocierii, motiv pentru care organele de inspectie fiscala i-au stabilit calitatea de subiect fiscal. De asemenea, se retine ca in documentele de vanzare-cumparare prezentate de contribuabil si de catre D.I.T.L. Sector 6, beneficiar este domnul X. Mai mult, doamna X in calitate de sotie a domnului X, a achizitionat de la acesta la data de 19.04.2015 autoturismul marca Renault Megane, serie sasiu X (anexa 5 la Raportul de inspectie fiscala).

Desi in sustinerea contestatiei se invoca faptul ca autovehiculele tranzactionate au apartinut familiei, documentele de achizitie, respectiv documentele de vanzare sunt emise pe numele domnului X, asa cum se mentioneaza in actele de inspectie fiscala.

Astfel, in mod corect, organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina persoanei fizice colectarea TVA aferenta operatiunilor de vanzare autovehicule, stabilind TVA de plata in suma totala de S4 lei prin aplicarea procedurii sutei marite conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2014, pentru vanzarile efectuate catre persoane fizice si prin aplicarea cotei standard pentru vanzarile efectuate catre persoane juridice, intrucat aceasta a realizat o activitate economica cu caracter de continuitate, a depasit plafonul de scutire de T.V.A, avea obligatia de a se inregistra in scopuri de T.V.A, devenind astfel persoana impozabila cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate.

Contrar sustinerilor contestatarului, neintemeiata oricum pe niciun temei legal, in cazul TVA persoanele impozabile pot fi nu numai persoanele fizice ori persoanele juridice, ci si **grupurile de persoane si orice alte entități** capabile sa desfasoare activitati economice, dupa cum reiese cu claritate din definitia de la art. 125¹ alin. (1) pct. 18 din Codul fiscal. Cum persoana impozabila este cea care are drepturi si obligatii in materia taxei pe valoarea adaugata, rezulta ca aceasta are si calitatea de subiect de drept fiscal in conformitate cu prevederile art. 17 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata conform căroră:

"Art. 17. - (1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii".

Faptul ca in speta organele de inspectie fiscala au individualizat obligatiile fiscale privind TVA datorate pentru tranzactiile cu autoturisme, aflate in proprietatea comuna a celor doi sotii, asa cum mentioneaza contribuabilul in sustinerea contestatiei, intr-o decizie emisa numai pe numele domnului X si nu si pe numele sotiei X este consecinta nedesemnarii formale de catre cei doi sotii a unui reprezentant al asocierii, inasa fara nicio implicatie fiscala, de vreme ce raspunderea este solidara in conformitate cu prevederile art. 27 alin. (1) din Codul de procedura fiscala. In acest sens analogia asocierii sot-sotie cu o asociere in participatiune, cu obligatia desemnării unui administrator-asociat este realizată numai în scop fiscal, pentru stabilirea drepturilor și obligatiilor la nivelul asocierii.

In ceea ce priveste solicitarea contestatarului de a constata faptul ca Codul fiscal incalca prevederile art. 44 și art. 16 din Constitutia Romaniei, rationament extins si in cazul TVA, se retine ca neconstitutionalitatea legilor este pronuntata/hotarata numai de Curtea Constitutionala, care are atributii exclusive in acest sens stabilite prin Constitutie. Nici "conceptia" proprie dezvoltata in contestatie in sensul ca la baza obligativitatii contribuabililor de a plati impozite si taxe sta faptul ca acestia sunt datori sa contribuie la bugetul statului numai cu o cota din ceea ce dobandeste in plus patrimoniul sau nu are nicio fundamentare in teoria generala a impozitelor, acestea fiind impozite pe venit, pe avere sau pe consum, impozite directe sau indirecte, impozite reale sau impozite personale, etc. Contrar argumentatiei prezentate in contestatie, organul de solutionare retine ca participarea contribuabililor la finantarea cheltuielilor publice prin impozite si taxe este o obligatie constitutională, fiind dreptul exclusiv al legiuitorului de a stabili impozitele in toate elementele lor (subiect/plătitor, suportator/destinatar, obiect, sursă, cotă/cuantiun, asietă, termen de plată etc.), iar prin plata impozitelor nu se face o "expropriere, naționalizare ori confiscare" a patrimoniului contribuabililor. De altfel, taxa pe valoarea adaugata nu este un impozit stabilit pe averea, pe posesiunile ori pe venitul contribuabililor, ci un impozit indirect asupra livrării de bunuri ori prestării de servicii provenind din activitati economice, deci un impozit asupra consumului, care este suportat de consumatorul final, acesta nemaiputând sa repercuteze mai departe impozitul adaugat la pretul bunului sau al serviciului achizitionat.

Referitor la invocarea asa-zisei aplicari neunitare a Codului fiscal pe motiv ca proprietarii bunurilor mobile - autoturismele sunt calificati ca persoane fizice pentru impozitul pe venit din activitati independente si comercianti pentru TVA, făcându-se abstractie ca orice persoana care desfasoara o activitate are obligatia de a se înregistra la registrului comerțului este neintemeiata, in conditiile in care, pe de o parte, *noțiunea de "persoană impozabilă" are o semnificație autonomă în privința TVA față de restul impozitelor și taxelor din Codul fiscal* [a se vedea art. 125¹ din Codul fiscal care prevede "În înțelesul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:" și art. 7 alin. (1) din Codul fiscal care prevede că "în înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:"], iar pe de altă parte, conform art. 14 alin. (1) din Codul de procedura fiscala "veniturile, alte beneficii și *valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale*", iar conform art. 14 alin. (2) din același act normativ "**situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic**". Prin urmare, independent de înregistrarea ori

neînregistrarea unui contribuabil la registrul comerțului sau de îndeplinirea ori neîndeplinirea altor cerințe legale pentru desfășurarea unei activități/realizarea unor tranzacții, organele fiscale sunt obligate să țină cont de conținutul economic al situațiilor de fapt verificate, pentru a le aprecia în raport de legislația fiscală aplicabilă. Totodată, analogia "impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal – taxa pe valoarea adăugată" nu are relevanță în speta, fiind vorba de impozite cu trasaturi de fond și de formă total diferite (impozit direct vs. impozit indirect).

În ceea ce privește argumentul contestatarului referitor la faptul că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aplice la calcularea TVA regimul special pentru bunurile second-hand prevăzut la art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că pentru aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand contribuabil trebuia să notifice organul fiscal competent așa cum prevede pct.86 alin.(3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.1/2016, și să fie înregistrat platitor de TVA.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală se constată faptul că în urma inspecției fiscale a fost stabilită TVA colectată în suma de X lei, acordând și drept de deducere aferent achizițiilor în suma de X lei, rezultând TVA de plată în suma de S4 lei.

În concluzie, față de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X, TVA în cuantum de S4 lei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.D2/20.06.2017, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.R/20.06.2017 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 6 a Finanțelor Publice, în ceea ce privește suma de **S4 lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

3.4. Referitor la impozitul pe venit în suma de S5 lei, CASS în suma de S3 lei și pierderea fiscală în suma de S6 lei.

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X obligații fiscale reprezentând impozit pe venit în suma de S5 lei, CASS în suma de S3 lei și pierderea fiscală în suma de S6 lei, în condițiile în care acesta a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedeclarate, iar argumentele prezentate nu sunt de natură să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată persoana fizică X a desfășurat fapte de comerț cu autoturisme și piese auto în vederea revanzării, considerate venituri comerciale care fac parte din categoria veniturilor din activități independente, ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru persoana fizică X impozit pe venit din activități independente în sumă totală de S5 lei, potrivit deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.D3/30.08.2017, astfel: pentru anul 2011 – X lei, pentru anul 2012 – X lei, pentru anul 2013 – X lei și pentru anul 2014 – X lei, în baza prevederilor art.48 alin.(2), lit.a) și alin.(4) lit.a) și lit.b) și art.84 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent venitului din activități independente obținut de persoana fizică X, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2016 contribuția de asigurări sociale de sănătate astfel: în anul 2011 suma de X lei, pentru anul 2012 suma de X lei, pentru anul 2013 suma de X lei și pentru anul 2014 suma de X lei, în baza prevederilor art.215 alin.(3) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, O.U.G. nr.125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.296¹⁸, art.296²¹ alin.(1) lit.d) și alin.(2), art.296²² alin.(2), art.296²⁶ alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 2015 – 2016 persoana fizică X a înregistrat o pierdere fiscală în suma de S6 lei.

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

“Art. 7 - 4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;

[...]

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

a) persoanele fizice rezidente;

[...]

Art. 40 - (1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

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

[...]

Art. 41 - Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

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

[...]

Art. 46 - (1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

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

“Art.48 - (1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

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

Se retine ca prevederi similare in materia impozitului pe venit din activitati independente se regasesc si la art.7 alin.(3), art.58, art.59, art.61, art.67, art.68 si art.118 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare din data de 01.01.2016.

Din prevederile legale invocate se retine ca se supun impozitului pe veniturile din activitati independente persoanele fizice care realizeaza aceste venituri in mod individual.

Totodata, exercitarea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit, pe cont propriu si urmarind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existenta unei activitati independente se regaseste libera alegere a desfasurarii activitatii, a programului de lucru si a locului de desfasurare a activitatii, riscul pe care si-l asuma intreprinzatorul, activitatea se desfasoara pentru mai multi clienti, activitatea se poate desfasura nu numai direct, ci si cu personalul angajat de intreprinzatori in conditiile legii.

De asemenea, se retine ca venitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate si cheltuielile efectuate in scopul realizarii acestor venituri intr-un an fiscal, cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea venitului impozabil fiind cele care sunt efectuate in scopul desfasurarii activitatii.

In speta sunt aplicabile si prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2011, precizeaza ca:

„Art. 83 - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare

sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere”,

iar conform prevederilor aplicabile in perioada 2012 – 2015 precizeaza ca:

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

Prevederi similare se regasesc si in Codul fiscal aprobat prin Legea nr.227/2015 cu aplicabilitate din 01.01.2016, respectiv la art.122 alin.(1).

Din prevederile legale invocate se retine ca persoana fizica avea obligatia declararii veniturilor obtinute din desfasurarea activitatii de comert cu autovehicule.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine urmatoarele:

Din analiza documentelor transmise cu adresele nr.X/05.05.2016 de catre Directia Regionala Antifrauda Fiscala Bucuresti si nr.X/30.06.2016 de catre Directia Generala de Impozite si Taxe Locale Sector 6 si a documentelor depuse de catre contribuabil si a veniturilor incasate de catre acesta (extrase de cont din aplicatia FiscNet-conturi bancare), respectiv contracte de vanzare-cumparare a unor autovehicule incheiate cu diverse persoane fizice si juridice in perioada 01.10.2011 – 31.12.2016 si sume incasate incasate de contribuabil din vanzarea de piese auto, conform anexei nr.6 la raportul de inspectie fiscala, rezulta ca persoana fizica X a realizat venituri comerciale pentru care datoreaza impozit pe venit in cota de 16% in conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Persoana fizica X a inregistrat in perioada 2011-2016 venituri si cheltuieli pentru care organul fiscal a acordat dreptul de deducere in baza documentele justificative depuse de aceasta, dupa cum urmeaza :

Pentru anul 2011 :

- X lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clientii pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare si pentru vanzarea de piese auto. Pentru autovehiculele la care nu au fost prezentate contracte de vanzare si pentru autovehiculele la care nu este precizat pretul de vanzare, organele de inspectie fiscala au estimat conform prevederilor art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului comercial mediu anual, estimand un adaos comercial mediu in procent de 22,28%, anexa nr.9, la raportul de inspectie fiscala;

- X lei - reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor;

- X lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Pentru anul 2012 :

- X lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clientii pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare si pentru vanzarea de piese auto. Pentru autovehiculele la care nu au fost prezentate contracte de vanzare si pentru autovehiculele la care nu este precizat pretul de vanzare, organele de inspectie fiscala au estimat conform prevederilor art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului comercial mediu anual, estimand un adaos comercial mediu in procent de 5,52%, anexa nr.9, la raportul de inspectie fiscala;

- X lei – reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor;

- X lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Pentru anul 2013 :

- X lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clientii pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare si pentru vanzarea de piese auto. Pentru autovehiculele la care nu au fost prezentate contracte de vanzare si pentru autovehiculele la care nu este precizat pretul de vanzare, organele de inspectie fiscala au estimat conform prevederilor art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului comercial mediu anual, estimand un adaos comercial mediu in procent de 19%, anexa nr.9, la raportul de inspectie fiscala;

- X lei – reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor;

- X lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Pentru anul 2014 :

- X lei – reprezentand venitul brut rezultat din sumele incasate de la clientii pentru vanzarea de autovehicule conform contractelor de vanzare-cumparare si pentru vanzarea de piese auto. Pentru autovehiculele la care nu au fost prezentate contracte de vanzare si pentru autovehiculele la care nu este precizat pretul de vanzare, organele de inspectie fiscala au estimat conform prevederilor art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pretul de vanzare al autovehiculelor prin calculul adaosului

comercial mediu anual, estimand un adaos comercial mediu in procent de 34,55%, anexa nr.9, la raportul de inspectie fiscala;

- X lei – reprezentand cheltuielile pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor transmise de catre DITL S6 si depuse de contribuabil, respectiv contracte de vanzare-cumparare si facturi de achizitie a autoturismelor;

- X lei – reprezentand venitul net stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala;

Pentru anul 2015 :

- X lei – reprezentand venituri incasate din activitatea economica desfasurata – tranzactii cu autoturisme si respectiv venituri obtinute din vanzarea de piese auto, ce se regasesc in extrasele de cont bancare transmise in format electronic ;

- X lei – reprezentand cheltuieli pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor aflate la dosarul cauzei (cheltuieli 2015 in suma de X lei, autovehicule aflate in stoc la data de 31.12.2014 si vandute in anul 2015 in suma de X lei si autovehicule achizitionate in anul 2015 si nevandute in suma de X lei);

- X lei pierdere fiscala;

Pentru anul 2016 :

- X lei – reprezentand venituri incasate din activitatea economica desfasurata – tranzactii cu autoturisme si respectiv venituri obtinute din vanzarea de piese auto, ce se regasesc in extrasele de cont bancare transmise in format electronic ;

- X lei – reprezentand cheltuieli pentru care organele de inspectie fiscala au dat drept de deducere, in baza documentelor aflate la dosarul cauzei (cheltuieli 2016 in suma de X lei, autovehicule aflate in stoc la data de 31.12.2015 si vandute in anul 2016 in suma de X lei);

- X lei pierdere fiscala.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 2011 – 2014 impozit pe venit in suma de S5 lei si o pierdere fiscala in suma de S6 lei pentru anii 2015 si 2016.

Din analiza contractelor de vanzare-cumparare pentru un vehicul folosit rezulta ca persoana fizica X a efectuat, in perioada 2011 – 2016 tranzactii cu autovehicule folosite avand fie calitatea de cumparator fie de vanzator si tranzactii cu piese auto de schimb, pe toate contractele de vanzare – cumparare fiind inregistrat numele contestatarului.

Cu titlu de exemplu :

- cu factura seria X nr.X/04.02.2016 emisa de societatea X S.R.L., persoana fizica X a achizitionat un autovehicul marca X, serie sasiu X, valoare totala de X lei;

- cu contractul de vanzare-cumparare pentru un autovehicul folosit persoana fizica X in calitate de vanzator a instrainat catre persoana fizica X in calitate de cumparator, autovehiculul marca Opel Astra Sports, serie sasiu X, valoare totala de X euro;

- cu factura seria X nr.X/07.03.2016 emisa de societatea X persoana fizica X a achizitionat un autovehicul marca Ford Focus Clipper 1.6, serie sasiu X, valoare totala de X lei;

- cu contractul de vanzare-cumparare pentru un autovehicul folosit din data de 12.05.2016 persoana fizica X in calitate de vanzator a instrainat catre persoana fizica X in calitate de cumparator, autovehiculul marca Ford Focus Clipper 1.6, serie sasiu X, valoare totala de X lei;

- cu factura nr.X/14.07.2011 emisa de societatea X., persoana fizica X a achizitionat un autovehicul marca Peugeot Partner, serie sasiu X, valoare totala de X lei, echivalent X euro;

- cu contractul de vanzare-cumparare pentru un autovehicul folosit persoana fizica X in calitate de vanzator a instrainat catre persoana fizica X in calitate de cumparator, autovehiculul marca Peugeot Partner, serie sasiu X, valoare totala de X euro.

Astfel, persoana fizica X a inregistrat in perioada 2011-2014 venituri brute din activitatea de revanzare autovehicule si piese auto de schimb in suma de X lei, prezentand pentru o parte din tranzactii documente justificative, respectiv facturi fiscale in care contribuabilul are calitatea de cumparator, organele fiscale de inspectie acordand dreptul de deducere pentru cheltuieli in suma de X lei, iar pentru anii 2015 – 2016 a inregistrat o pierdere de S6 lei, calculata la un venit brut de X lei si cheltuieli deductibile de X lei.

Referitor la argumentul privind interpretarea si aplicarea gresita a legii cu privire la calificarea juridica a activitatilor desfasurate de X, organul de solutionare a contestatiei retine ca acesta a desfasurat fapte de comert cu autoturisme si piese auto de schimb considerate a fi venituri comerciale din activitati independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fara a-si indeplini obligatiile de autorizare, inregistrare, declarare si plata a obligatiilor fiscale.

Pentru veniturile incasate in perioada 2011 - 2014 in suma de 2.662.770 lei, pentru realizarea carora persoana fizica X a efectuat cheltuieli de achizitie bunuri, respectiv cumparare de autovehicule destinate revanzarii, pentru care organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere in suma de X lei reprezentand cheltuieli deductibile, aceasta datoreaza impozit pe venit in suma de S5 lei, calculat la un venit net de X lei, iar pentru perioada 2015 - 2016 contribuabilul nu datoreaza impozit pe venit avand in vedere ca a inregistrat pierdere in suma de S6 lei.

Luand in considerare prevederile legale invocate precum si documentele aflate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca in perioada supusa verificarii, respectiv 2011 – 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit in mod corect in sarcina persoanei fizice X un impozit pe venit in suma de S5 lei si respectiv, in perioada 2015 - 2016 o pierdere fiscala in suma de S6 lei.

In drept, in materia **contributiei de asigurari sociale de sanatate** sunt aplicabile prevederile art.85 si art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“Art. 85 - Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

Art. 110 - Colectarea creanțelor fiscale

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

coroborat cu pct.107.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;[...]

c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;[...].”

În ceea ce privește obligațiile de plată datorate, reprezentând taxe și impozite stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, acestea se individualizează de către organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere.

În speta sunt aplicabile prevederile Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății în vigoare în anul 2011, precum și ale Titlului IX² „Contribuții sociale obligatorii” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2011 – 2015.

Totodată, în speță sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 296²¹ alin. 1 și art. 296²² alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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:

(..)

Art. 296²²

“(4) Pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. f), baza de calcul al contribuțiilor sociale este venitul brut stabilit prin contractul încheiat între părți, diferența dintre venitul brut și cheltuiala deductibilă prevăzută la art. 50, venitul din asociere, valoarea comisioanelor sau onorariile stabilite potrivit legii în cazul expertizelor tehnice judiciare și extrajudiciare și orice alte venituri obținute, indiferent de denumirea acestora, pentru care se aplică reținerea la sursă a impozitului”.

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri celor cu reținere la sursă, de natura celor realizate de o persoană fizică autorizată, are obligația de a reține și de a vira contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Astfel, având în vedere prevederile legale invocate și documentele aflate la dosar, organul de soluționare reține că în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 2011 – 2016 venituri impozabile pentru care persoana fizică X datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de X lei.

In speta sunt incidente si dispozitiile art.269 si art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 269 - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;(...)”

“Art. 276 - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării....

Fata de cele prezentate si in temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, conform carora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care prevad „11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe venit in suma de **S5 lei**, contributia de asigurari sociale de sanatate in suma de **S3 lei** si o pierdere fiscala in suma de **S6 lei** aferenta anilor 2015 si 2016.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul actelor normative invocate, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de persoana fizica **X** in ceea ce priveste aspectele procedurale.

2. Constatarea ca fiind ramasa fara obiect a contestatiei formulate de **X** impotriva Deciziei privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D1/20.06.2017, emisa de organele de inspectie din carul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017, pentru suma de S1 lei, reprezentand impozit pe venit in suma de S2 lei si CASS in suma de S3 lei, prin inlocuirea de organele de inspectie fiscala cu Deciziei privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.D3/30.08.2017 prin care a fost indreptata eroarea materiala constata in cuprinsul titlului de creanta anterior.

3. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de persoana fizica **X** impotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale nr.D/20.06.2017, Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice

nr.D2/20.06.2017 si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr.D3/30.08.2017, emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr.R/20.06.2017 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice, pentru suma de **X lei**, reprezentand:

- **S4 lei** taxa pe valoarea adaugata;
- **S5 lei** impozit pe venit;
- **S3 lei** contributia de asigurari sociale de sanatate.

si pentru suma de S6 lei, reprezentand pierdere fiscala aferenta anilor 2015 – 2016.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.