



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

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

DECIZIE nr. 3750/2017

privind modul de soluționare a contestației depusă de **dl.X** înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG-REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. ..., asupra contestației formulată de **dl. X**, cu domiciliul în municipiul Hunedoara, ... jud.Hunedoara, CNP ..., împotriva:

1.Deciziei de impunere nr. ... privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS individuală în sumă de ... lei;

2. Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar;

3.Raportului de inspecție fiscală nr.HDG_AIF nr....

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petentul a atacat în procedura prealabilă Deciziile de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar... lei reprezentând impozit pe venit și ... lei reprezentând CASS.

Întrucât organele de inspecție fiscală au apreciat că aspectele cuprinse in raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b) și lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva dl. X a fost formulată sesizare penală, înregistrată la AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. HDG_AIF ... , pentru suma totală de lei reprezentând :

- TVA: ... lei;

- Impozit pe venit : ... lei;
- CASS individuală : ... lei.

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit și reținut în sarcina petentului impozit pe venit, TVA și CASS individuală aferente realizării de venituri ca urmare a comercializării mai multor mașini second hand achiziționate în scopul revânzării către diferite persoane fizice, venituri pe care nu le-a declarat organelor fiscale și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice.

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

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

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

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

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

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

Deși , potrivit aceluși articol alin.(1), constituirea ca parte civilă se poate face până la începerea cercetării judecătorești, la data soluționării contestației , în considerarea dispozițiilor art.277 alin.(4) Cod procedură fiscală anterior citate și în lipsa unui înscris care să indice faptul că organele fiscale s-au constituit parte civilă conform prevederilor legale, organele de soluționare vor proceda la antamarea fondului cauzei supuse soluționării.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr.HDG-REG ... și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR ..., fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziilor contestate, respectiv 04.08.2017, potrivit semnăturii de pe copia confirmării de primire existentă la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petentul susține următoarele:

a) Cu privire la TVA

Obiectul prezentei contestații constă în anularea parțială și modificarea actelor administrative ca fiind nelegale și neîntemeiate, precum și exonerarea parțială și pe cale de consecință recalcularea obligațiilor de plată suplimentare datorate bugetului general consolidat al statului referitoare la TVA în sumă de ... lei și a obligațiilor suplimentare referitoare la impozitul pe venit în sumă de ... lei și a CASS individuală în sumă ... lei.

În perioada verificată, petentul a realizat o cifră de afaceri din vânzarea autoturismelor astfel:

Anul 2011 : ... lei
Anul 2012 : ... lei
Anul 2013 : ... lei
Anul 2014 : ... lei
Anul 2015 : ... lei

În aceeași perioadă controlată, persoana fizică X a achiziționat autoturisme pe care le-a vândut, realizând venituri din acest comerț care depășesc plafonul minim de scutire prevăzut la art. 152 alin.6 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare astfel:

- venituri realizate din 01.01.2011 până la 27.07.2011 au fost de ... lei, rezultând că începând cu data de 01.09.2011 X trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

În urma controlului organele de inspecție au stabilit în sarcina persoanei fizice care a desfășurat activități independente obligații fiscale suplimentare de natura TVA. Organele de inspecție nu au luat în considerare însă următoarele aspecte:

- Autoturismele vândute sunt second hand;
- În anul 2015 a fost dublată o vânzare a autoturismului Audi A3 seria ... achiziționat în data de 16.11.2015 și vândut în data de 22.11.2015.

În situația de fapt persoana fizică a realizat activitate de comercializare a bunurilor second-hand așa cum prevede Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare la art. 152². Petentul citează prevederile art. 152² alin.(1), (2), (13), (14), precum și pct.64(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal date în aplicarea articolelor din Codul fiscal enumerate mai sus. Pe cale de consecință, petentul consideră că este persoană revânzătoare

de bunuri second hand și este obligat la plata TVA, aplicând regimul special pentru livrările de bunuri second-hand.

Deoarece în anul 2015 a fost dublată o vânzare, atât achizițiile, cât și vânzările stabilite de organele de control trebuie corectate astfel:

Total vânzări 2015... lei

Total achiziții aferente realizării de venituri: ... lei.

Se precizează că la calculul marjei la care se calculează TVA s-a ținut cont de valoarea achizițiilor aferente realizării de venituri, respectiv a autoturismelor achiziționate care au fost vândute ulterior.

În urma corecțiilor și a aplicării prevederilor temeiurilor legale citate mai sus, TVA datorată de persoana fizică X este de ... lei, în urma aplicării regimului special pentru livrările de bunuri second hand.

Pe cale de consecință, se solicită modificarea Deciziei de impunere nr. HDG_AIF ... în sensul modificării bazei impozabile stabilită suplimentar ca marjă, la suma de ... lei și TVA datorată ... lei.

b) Cu privire la impozitul pe venit și CASS

Pentru această perioadă organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe venit și contribuție CASS astfel:

- anul 2011: impozitul pe venit calculat este de ... lei și CASS ... lei;
- anul 2012: persoana fizică a realizat pierdere fiscală în suma de ... lei;
- anul 2013: persoana fizică realizat pierdere fiscală în suma de ... lei ;
- anul 2014: persoana fizică a realizat pierdere fiscală în suma de ... lei;
- anul 2015: persoana fizică a realizat pierdere fiscală în suma de ... lei.

În drept, petentul invocă prevederile art.46 și 48 din Codul fiscal, referitoare la definirea veniturilor din activități independente și regulile generale de stabilire a venitului net anual din aceste activități.

Din datele prezentate mai sus rezultă că persoana fizică Seleși Sergiu Andre la data încheierii controlului datorează impozit pe venit astfel:

Pentru 2011 ... lei

Pentru 2012 ... lei

Pentru 2013 ... lei

Pentru 2014 ... lei

Pentru 2015 ..15 lei

Total ... lei

CASS datorat este în sumă de ... lei astfel:

Pentru 2011 ... lei

Pentru 2012 ... lei

Pentru 2013 ... lei

Pentru 2014 ... lei

Pentru 2015 ...lei

Ca urmare a celor prezentate mai sus, se solicită modificarea Deciziei de impunere nr. HDG-AIF ... prin care se stabilește în sarcina petentului TVA suplimentară în suma de ... lei și a Deciziei de impunere nr. HDG-AIF ... prin care se stabilește în sarcina petentului impozit pe venit suma de ... lei și CASS suma ... lei astfel:

Denumire taxa	suma
TVA	...
Impozit pe venit	...
CASS individuală	...
Total sume datorate	...

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

a) Cu privire la impozitul pe venit și CASS

Perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2011 – 31.12.2015, pentru impozitul pe venit și contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate (CASS).

În perioada 01.01.2011 – 31.12.2015 contribuabilul X a efectuat operațiuni de vânzare de bunuri respectiv autovehicule.

În această perioadă a achiziționat mai multe autoturisme pe care ulterior le-a instrăinat către diferite persoane fizice, obținând din aceste operațiuni venituri nedeclarate organelor fiscale și fără a fi autorizat să desfășoare acest gen de activități economice, de natură comercială.

Astfel, în perioada 2011 – 2015, dl. X a realizat venituri după cum urmează :

An 2011 - ... lei

An 2012 – ... lei

An 2013 – ... lei

An 2014 – ... lei

An 2015 – ... lei

Având în vedere caracterul economic, continuu al activității desfășurate, în scopul obținerii de venituri, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. 1) punctele (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dl.X a realizat o activitate independentă care este cuprinsă în sfera de aplicare a impozitului de venit conform art. 41 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul 2011 contribuabilul nu a depus declaratia de venit cod “200” prevazuta la art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la organul fiscal teritorial competent, respectiv SFM Hunedoara, la termenele legale prevazute de legislatia in vigoare. De asemenea contribuabilul nu a condus evidenta contabila privind operatiunile economice efectuate.

In urma verificarii documentelor deținute de catre echipa de inspectie fiscala, respectiv, documentele de cumparare a autoturismelor si documentele de vanzare a acestora organele de inspectie fiscală au constatat ca veniturile realizate in anul 2011 au fost in valoare de ... lei (din care TVA colectat in suma de ... lei) și cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând un venit net impozabil în valoare de ... lei.

Consecinta fiscala consta in stabilirea de catre organele de control a unui **impozit pe venit suplimentar in sumă de .. lei.**

Pentru anul 2012 contribuabilul nu a depus declaratia de venit cod “200” prevazuta la art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la organul fiscal teritorial competent, de care apartine, respectiv SFM Hunedoara, la termenele legale prevazute de legislatia in vigoare și nu a condus evidenta contabila privind operatiunile economice efectuate.

In urma verificarii documentelor deținute de catre echipa de inspectie fiscala, respectiv, documentele de cumparare a autoturismelor si documentele de vanzare a acestora organele de inspectie fiscală au constatat ca veniturile realizate in anul 2012 au fost in valoare de ... lei (din care TVA colectat in suma de ... lei), cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând o pierdere în valoare de ... lei.

Pentru anul 2013 contribuabilul nu a depus declaratia de venit cod “200” prevazuta la art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la organul fiscal teritorial competent, de care apartine, respectiv SFM Hunedoara, la termenele legale prevazute de legislatia in vigoare și nu a condus evidenta contabila privind operatiunile economice efectuate.

In urma verificarii documentelor deținute de catre echipa de inspectie fiscala, respectiv, documentele de cumparare a autoturismelor si documentele de vanzare a acestora organele de inspectie fiscală au constatat ca veniturile realizate in anul 2013 au fost in valoare de ... lei (din care TVA ... lei), cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând pierdere în valoare de ... lei.

Pentru anul 2014 contribuabilul nu a depus declaratia de venit cod “200” prevazuta la art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la organul fiscal teritorial competent, de care apartine, respectiv SFM Hunedoara, la termenele legale prevazute de legislatia in vigoare și nu a condus evidenta contabila privind operatiunile economice efectuate.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv, documentele de cumpărare a autoturismelor și documentele de vânzare a acestora organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate în anul 2014 au fost în valoare de ... lei (din care TVA de ... lei), și cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând o pierdere în valoare de ... lei.

Pentru anul 2015 contribuabilul nu a depus declarația de venit cod "200" prevăzută la art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la organul fiscal teritorial competent, de care aparține, respectiv SFM Hunedoara, la termenele legale prevăzute de legislația în vigoare și nu a condus evidența contabilă privind operațiunile economice efectuate.

În urma verificării documentelor deținute de către echipa de inspecție fiscală, respectiv, documentele de cumpărare a autoturismelor și documentele de vânzare a acestora organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile realizate în anul 2015 au fost în valoare de .. lei (din care TVA de ... lei), și cheltuielile au fost în valoare totală de ... lei, rezultând o pierdere în valoare de ... lei.

Contribuția individuală la fondul asigurărilor sociale de sănătate, este stabilită în conformitate cu prevederile Legii nr. 95/2006, coroborat cu Ordinul nr. 617/2007, emis de CNAS, precum și cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării prin sondaj a documentelor financiar – contabile, s-a constatat că **dl. X** datorează contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate față de bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate, pentru activitatea desfășurată de comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare, stabilind CASS individuală de plată, după cum urmează:

Pentru anul fiscal 2011:

Venit net realizat	...
Plăți anticipate CASS	...
Baza de calcul CASS	...
CASS (5,5%)	...
Diferența suplimentară CASS	...

Pentru anul fiscal 2012:

Venit net realizat	-...
Plăți anticipate CASS	..
Baza de calcul CASS	-...
CASS (5,5%)	...
Diferența suplimentară CASS	...

Pentru anul fiscal 2013:

Venit net realizat	-...
Plăți anticipate CASS	...
Baza de calcul CASS	-...
CASS (5,5%)	...
Diferența suplimentară CASS	...

Pentru anul fiscal 2014:

Venit net realizat	-...
Plăți anticipate CASS	...
Baza de calcul CASS	-...
CASS (5,5%)	...
Diferența suplimentară CASS	...

Pentru anul fiscal 2015:

Venit net realizat	-...
Plăți anticipate CASS (D260)	...
Baza de calcul CASS	-..
CASS (5,5%)	..
Diferența suplimentară CASS	...

Consecința fiscală constă în stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unei contribuții individuală de asigurări sociale de sănătate datorată în suma de ... lei, pentru veniturile realizate în cadrul activității desfășurate în perioada 2011 – 2015.

b) Cu privire la TVA

În perioada 2011 – 2015, dl.Seleși Sergiu a efectuat operațiuni economice cu caracter de continuitate constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

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

Din analiza coroborată a prevederilor art. 126,alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că domnul X a acționat ca o persoană impozabilă, pentru operațiunile economice cu caracter comercial având ca obiect vânzarea de autovehicule, având obligația de înregistrare ca persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, contribuabilul a realizat venituri în valoare de .. lei , depășind în anul fiscal 2011, luna iulie, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei.

În conformitate cu prevederile legale, data de la care domnul X, trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.09.2011.

Având în vedere contractele de vânzare – cumpărare detinute și analizate de către echipa de inspecție fiscală, precum și prevederile art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor impozabile din punct de vedere T.V.A., s-au constatat următoarele:

- În perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, domnul X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule, **realizând un venit cumulată de ... lei, din vânzarea a 107 de autovehicule;**

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

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

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

Organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv pct.36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei.

Pentru perioada 2011 – 2015 domnul X nu a prezentat documente justificative în baza cărora organele de inspecție fiscală ar putea acorda drept de deducere a TVA.

Consecință fiscală constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2016, în sumă de ... lei.

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

Domnul X are domiciliul în municipiul Hunedoara, jud.Hunedoara, CNP

Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petent a Deciziei nr.... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar

În fapt, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2015, domnul X, a efectuat operațiuni economice cu caracter comercial, constând în vânzarea de autovehicule către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, **realizând un venit cumulativ de ... lei, din vânzarea a ... de autovehicule;**

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

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

Organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată prin aplicarea cotei standard de 24% (pentru perioada octombrie 2011 – decembrie 2015), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, aplicând procedeul sutei mărite. Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată este în sumă de ... lei.

Pentru perioada 2011 – 2015 domnul X nu a prezentat documente justificative în baza cărora organele de inspecție fiscală ar putea acorda drept de deducere a TVA.

Consecință fiscală constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.10.2011 – 31.12.2016, în sumă de ... lei.

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

- Autoturismele vândute sunt second hand;
- În anul 2015 a fost dublată o vânzare a autoturismului Audi A3 seria ...achiziționat în data de 16.11.2015 și vândut în data de 22.11.2015.

Astfel, persoana fizică a realizat activitate de comercializare a bunurilor second-hand, considerând că este persoană revânzătoare de bunuri second hand și este obligat la plata TVA, aplicând regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, conform prevederilor art.152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Urmare acestui fapt, petentul prezintă calculele privind TVA datorată ca urmare a aplicării temeiului de drept enunțat mai sus, rezultatul considerat a fi cel corect constând în determinarea unei TVA suplimentare în sumă de ... lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea

adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

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

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

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de T.V.A. cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

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

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

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

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

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

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

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de T.V.A. sau care nu sunt supuse cotei reduse a T.V.A, se aplică cota standard de 24%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare ale art. 140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. 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 $19 \times 100/119$ 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 prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform 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.”

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011– 2015 persoana fizică **X** a obținut venituri din vânzarea de autovehicule în baza unor contracte de vânzare – cumpărare încheiate cu persoane fizice și juridice, la data de 27.07.2011 realizând o cifră de afaceri de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de T.V.A. de 35.000 euro.

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

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

În ceea ce privește invocarea , în contestație, a prevederilor art.152² din Codul fiscal referitoare la aplicarea, în acest caz, a regimului special de scutire pentru TVA, precizăm faptul că textul de lege permite aplicarea acestui regim **persoanelor impozabile** , în materia TVA aceasta însemnând orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.De asemenea, o activitate economică poate fi desfășurată doar în condițiile OUG 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.

Mai mult, regimul special de taxare pentru bunuri second-hand prevăzut la art.152² din Codul fiscal , se aplică în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152² alin. (2) lit. a-c (*art.312 alin.(2) lit.a)-c*)), respectiv furnizorul să fie o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit.

g (art. 292 alin. (2) lit. g) care prevede că sunt scutite de taxă “livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform art. 145 alin. (5) lit b (art. 297 alin 7 lit b)” sau o ***persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special. Persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi “TVA inclusă și nedeductibilă”***

Pe cale de consecință, se reține că petentul:

- nu face dovada faptului ca bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112 pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand, potrivit art.126 alin.(8) din Legea nr.571/2003;

- nu are posibilitatea legală de a aplica discreționar regimul TVA, respectiv regimul normal, la achiziție, și apoi să aplice regimul special, la revânzarea bunurilor pe teritoriul României, întrucât legiuitorul nu permite aplicarea unui anumit regim, normal sau special, dintr-un anumit moment, în speță doar la livrare, ci prevede imperativ aplicarea acestui regim de la debut și până la finalul tranzacției;

- petenta nu se încadrează în excepția prevăzută de lege, potrivit art.152² alin. 2, întrucât legiuitorul prevede expres și limitativ condițiile pe care trebuia să le îndeplinească petenta pentru a fi în măsură să aplice regimul special. De altfel, prevederile legale sunt de strictă interpretare și trebuie aplicate în sensul în care au fost editate de legiuitor, iar necunoașterea sau aplicarea eronată nu o absolvă de răspundere pe petentă în ceea ce privește achitarea creanței fiscale datorată bugetului de stat.

Așa cum s-a arătat în cele ce preced, nerespectarea condițiilor prevăzute pentru aplicarea regimului special, obligă contribuabilul la aplicarea regimului normal în sensul de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor și nu doar la marja de profit aferentă vânzărilor, iar petenta nu face dovada cu mijloace de proba reglementate de Codul de procedura fiscală a faptului că bunurile în cauză au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special, pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România.

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

“ 39. Lipsa ținerii unei contabilități care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de către administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice colectarea în mod corect a acestei taxe și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului

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

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

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

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

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

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior

mărfurile respective unor tertii și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudea.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina petentului T.V.A. suplimentară aferentă activității de cumpărare-vânzare mașini second hand.

În ceea ce privește dublarea tranzacției privind cumpărarea-vânzarea unui autovehicul contestat de către contribuabil, respectiv pentru autoturismul Audi A3 seria ..., urmare analizării documentelor existente la dosarul contestației, s-a constatat faptul că aceasta este reală.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a procedat la excluderea acestora din tabelele de calcul prezentate ca anexe și recalcularea TVA de plată, aferentă perioadei 01.10.2011 - 31.03.2015.

În urma recalculării, organele de inspecție au stabilit TVA colectată aferentă perioadei 01.10.2011 - 31.03.2015 în sumă de ... lei, față de 271.979 lei, cât a fost stabilită inițial, modul de calcul fiind prezentat în anexa nr. 3 anexată în copie la dosarul contestației.

Astfel, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..., organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, propun: *“Admiterea contestației pentru suma de ... lei, reprezentând TVA de plată aferentă perioadei 01.10.2011 - 31.03.2016;”*

În condițiile în care, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ..., AJFP Hunedoara, în calitate de organ fiscal de administrare care conduce evidența creanțelor fiscale ale petentului, în scopul exercitării activității de colectare a creanțelor fiscale și a modului de stingere a acestora, a propus admiterea contestației pentru suma de ... lei, în considerarea dispozițiilor art. 30 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

“ART. 30

Competența materială și teritorială a organului fiscal central

(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluia organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului.”

coroborat cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care precizează:

“ART.279

Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”,

Astfel, pentru acest capăt de cerere, urmează a se decide:

- *admiterea* contestației depusă de dl. X pentru suma de ... lei, reprezentând TVA.

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de dl. X pentru suma de ... lei, reprezentând TVA.

Referitor la capătul de cerere privind contestarea de către petent a Deciziei nr.... privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma totală ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și CASS individuală în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează impozit pe venit în sumă de ... lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, în condițiile în care aceasta a obținut venituri comerciale din fapte de comerț nedeclarate, iar argumentele prezentate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată persoana fizică X 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.

Astfel, în perioada 2011 – 2015, dl. X a realizat venituri după cum urmează :

An 2011 - ... lei

An 2012 – ... lei

An 2013 – ... lei

An 2014 – ... lei

An 2015 – ... lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul datorează impozit pe venit din activități independente în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

- anul 2011: datorează impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei;
- anul 2012 : înregistrează pierdere fiscală în valoare de ... lei;
- anul 2013: înregistrează pierdere fiscală în valoare de ... lei;
- anul 2014: înregistrează pierdere fiscală în sumă de ... lei;
- anul 2015: înregistrează pierdere fiscală în sumă de ... lei.

Aferent venitului din activități independente obținut de petent, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2015 contribuția de asigurări sociale de sănătate, în sumă totală de ... lei, localizată la nivelul

anului 2011 (în anii urmatori din perioada supusă controlului petentul a înregistrat pierdere), astfel:

Venit net suplimentar : ... lei;

CASS stabilită suplimentar: ... x 5,5% = ... lei.

În 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 că:

“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”.

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

Totodată, exercitarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ, iar printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente se

regăsește liberă alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității, riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul, activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți, activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzători în condițiile legii.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2011, care precizează că:

„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/pierderea distribuită din asociere”, iar conform prevederilor aplicabile în perioada 2012 – 2015, care precizează că:

“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/pierderea distribuită din asociere”.

Din prevederile legale invocate se reține că persoana fizică avea obligația declarării veniturilor obținute din desfășurarea activității de comert cu autovehicule.

De asemenea art. 80 din același act normativ prevede că: *„(1) Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.*

(2) Veniturile din categoriile prevăzute la art. 41 lit. a), c) și f), ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2015, conform anexelor la raportul de inspecție fiscală, rezultă că persoana fizică X a realizat venituri comerciale pentru care datorează impozit pe venit în cotă de 16% în conformitate cu prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că acesta a desfășurat fapte de comert cu autoturisme, reprezentând venituri comerciale din

activități independente ce sunt supuse impozitului pe venit, fără a-și îndeplini obligațiile de autorizare, înregistrare, declarare și plată a obligațiilor fiscale.

Deși prin contestație petentul recunoaște culpa nedeclarării acestor venituri și faptul că datorează impozitul aferent, prezintă un mod de calcul propriu, prin care stabilește baza impozabilă pentru impozitul pe venit și CASS ca fiind diferența dintre venitul brut obținut în fiecare an din perioadă și TVA calculată la marja de profit, conform preved. art. 152² din Codul fiscal, determinând astfel impozit pe venit și CASS în cuantum mai mare decât cel stabilit în urma controlului.

Precizăm că sumele astfel recalulate de petent nu sunt conforme cu temeiurile de drept aplicabile speței, întrucât, așa cum am precizat la capitolul privind TVA, dl. X trebuia să aibă calitatea de persoană impozabilă în anul 2011 pentru a-i putea fi aplicabile temeiurile de drept invocate.

Pe cale de consecință, în mod corect organele de inspecție au determinat în sarcina dl. X un impozit pe venit în sumă de ... lei.

În drept, în materia contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt aplicabile prevederile Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății în vigoare în anul 2011, coroborate cu Ordinul nr. 617/2007, emis de CNAS :

”Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează. Contribuția aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar”...

precum și prevederile Titlului XI²-Contribuții sociale obligatorii din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

“ Art. 296²¹

(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:*

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere.

Art. 296²²

(2) *Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e), este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.*

Art. 296²⁵:

(3) *La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile prevăzute la art. 80)*”.

Se reține că în cazul persoanelor care realizează venituri de natura celor realizate de o persoană fizică autorizată, acestea au 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 01.01.2011 – 31.12.2015 contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei, aferentă veniturilor impozabile realizate de dl.X.

Mai mult, se reține că prin contestația formulată, petentul nu contestă faptul că nu datorează obligații fiscale de natura impozitului pe venit și CASS, ci doar modul de calcul și cuantumul acestora.

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

„11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ...lei reprezentând impozit pe venit și suma de ... lei reprezentând CASS individuală.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. HDG_AIF nr.... emis de către AJFP Hunedoara–Inspectia Fiscală , se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

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

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Deciziile de impunere nr.... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă de AJFP Hunedoara– Inspecție Fiscală.

Având în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei și în temeiul prevederilor art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Admiterea, parțială, a contestației formulată de dl.X împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice **privind suma de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de dl.X împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice **privind suma de ... lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar.

3. Respingerea, ca neîntemeiată, **pentru suma totală de ... lei**, a contestației formulată de dl.X împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice privind suma de ... lei reprezentând impozit pe venit și suma de ... lei reprezentând CASS individuală.

4. Prezenta decizie se comunică la:

- X, cu domiciliul în municipiul Hunedoara, ..., jud.Hunedoara;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,