

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Constestații

DECIZIA nr. 929 din 2017
privind soluționarea contestației formulate de
..... din, județul

Cu adresa nr. , înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de din mun. , jud. , împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr.

Deciziile de impunere contestate au avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin *Raportul de inspecție fiscală nr.*

..... are domiciliul fiscal în, str., nr., bl., sc., et., ap., jud., CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actele atacate au fost comunicate contestatorului în data de iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P. sub nr.

Contestația a fost depusă prin avocat, conform prevederilor art.269 alin.(1), lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocațială în original seria nr., pentru avocat

I. Susținerile contestatorului sunt următoarele:

"[...] 1. Situația de fapt reținută este greșită sub aspectul desfășurării de către subsemnatul a unei activități economice cu caracter de continuitate.

Premisa că activitatea de achiziție/vânzare de autovehicule second-hand desfășurată de către subsemnatul în perioada – este o activitate desfășurată cu scop economic, respectiv obținerea de profit, cu caracter de continuitate, este eronată. [...].

Achizițiile/vânzările efectuate au avut un scop pur personal, determinate de satisfacerea unor nevoi personale [...].

Plecând de la satisfacerea acestui deziderent strict personal, am achiziționat mai multe autovehicule, unul din avantajele acestui tip de proprietate pe termen scurt a unui autovehicul în interes personal fiind lipsa obligației de întreținere a acestora, deoarece în perioada scurtă de timp în care le dețin nu sunt nevoit să am costuri de mentenanță [...].

În lipsa unei definiții speciale în legea fiscală a noțiunii de comerciant, se aplică legea generală.

Legea generală în acest caz o reprezintă Codul civil, care nu prevede noțiunea de comerciant.

Codul civil prevede doar noțiunea de profesionist, profesionist fiind cel care exploatează o întreprindere, iar întreprinderea este o activitate organizată cu un patrimoniu propriu.

[...], nu pot fi considerat comerciant, în sensul legii fiscale, astfel încât nu se poate menționa că am desfășurat o activitate economică, atâta timp cât activitatea desfășurată nu era organizată ci pur întâmplătoare [...] și fără a avea un patrimoniu propriu. [...].

2. Decizia de impunere este nelegală din punct de vedere al situației de fapt reținute.

Nu contest că ar trebui să plătesc un impozit pe venit, [...], dar este nelegală impozitarea în baza art.46 și art.48 din VC fiscal. [...].

3. În ceea ce privește TVA-ul, acesta este calculat greșit.

3.1. Admițând "în absurd" că activitatea de achiziție autovehicule și vânzare ar putea fi catalogată ca o activitate economică, organul fiscal calculează o sumă de TVA pe care ar trebui să o plătesc pentru perioada -

Apreciez că atâta vreme cât controlul s-a efectuat în luna, având în vedere termenul de prescripție special de 5 ani, dar și faptul că obligațiile fiscale aferente anului devin scadente începând cu anul fiscal următor, [...] în ceea ce privește obligațiile fiscale aferente anului a intervenit prescripția extinctivă.

De asemenea, pentru anul [...] – plafonul de TVA s-a modificat, de la 35.000 euro [...] la 65.000 euro [...], astfel încât în mod greșit s-a avut în vedere plafonul de 35.000 euro.

Având obligația să mă înregistrez ca plătitor de TVA în, dacă în nu am depășit plafonul de TVA valabil, aveam opțiunea de a depune scoaterea din evidența ca plătitor TVA pentru anul, urmând ca o nouă înregistrare să fie făcută la depășirea plafonului [...].

3.2. Calculul TVA-ului este greșit și datorită faptului că s-a luat în calcul valoarea totală a vânzărilor și nu doar marja de profit.

Există regimul special pentru livrările de bunuri second – hand – bunurile achiziționate și vândute de subsemnatul sunt bunuri second-hand. [...]

În cazul în care s-ar aplica regimul normal de taxare, s-ar aplica TVA la prețul de revânzare, care conține deja TVA achitată pentru achiziția bunurilor.

Regimul special are rolul de a evita impunerea "taxei pe taxă" în sistemul TVA, pentru că această impunere ar fi contrară principiilor de bază ale TVA, și anume neutralitatea și transparența. [...].

Subsemnatul, prin tranzacțiile derulate, [...], am comercializat bunuri second-hand ce ar constitui o livrare de bunuri cu plată [...], operațiune ce ar fi inclusă în sfera de aplicare a TVA.

Activitatea astfel desfășurată se încadrează pentru aplicarea TVA la marja profitului, în sensul colectării taxei pe valoarea adăugată aplicată la marja de profit fără a avea dreptul de deducere a acesteia. [...].

Raportat la aceste argumente se poate lesne observa că nu am depășit cifra de afaceri pentru care nu aş putea aplica regimul special de scutire de taxă, [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. la persoana fizică, s-au stabilit următoarele:

"[...] CAPITOLUL III – Constatări privind obligațiile fiscale principale verificate [...]

1.1. – T.V.A.: [...]

Perioada supusă inspecției fiscale: – [...].

3.1. Determinarea bazei de impozitare

În urma documentelor puse la dispoziție, contractele de vânzare cumpărare pentru perioada – s-a stabilit că operatorul economic a efectuat operațiuni impozabile în sumă de lei, astfel acesta a depășit plafonul de scutire TVA, la tranzacția efectuată în data de, în urma tranzacției autoturismului volkswagen golf număr identificare, realizând un venit în sumă de lei, fapt pentru care în conformitate cu Legea 571/2003 [...] art.152, alin.1, având obligația de a se înregistra în scop de TVA. [...].

Din analiza contractelor de vânzare cumpărare se constată că tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale ci în scopuri comerciale. [...].

Din verificarea bazei de date precum și a documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, s-a constatat că în perioada – dl. [...] a efectuat tranzacții privind vânzarea de autoturisme în număr de 26, conform contractelor de vânzare cumpărare, în urma cărora a realizat un venit brut în sumă de lei, astfel acesta a depășit plafonul de scutire TVA, la tranzacția efectuată în data de, realizând un venit în sumă de lei, [...].

Pentru tranzacțiile efectuate de domnul [...] în perioada - s-a stabilit un TVA de plată în sumă de lei [...], situația pe ani fiind următoarea: (LEI)

Anul	Total venituri	Baza TVA	TVA
.....
.....
.....
.....

"[...] În urma verificărilor efectuate pentru perioada -, s-au constatat următoarele :

- T.V.A. deductibilă = lei

- T.V.A. colectată = lei

- T.V.A. de plată = lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P a avut ca obiectiv verificarea modului de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu autoturisme second-hand pentru perioada - la persoana fizică din mun., str., nr.2, bl., sc., et., ap., județul

Urmare constatărilor consemnate în *RIF nr. din data de*, în baza căruia au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr., organele de inspecție fiscală stabilind obligații fiscale suplimentare de plată de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei.

În perioada - domnul a efectuat un număr de tranzacții cu autoturisme (venituri totale realizate lei), fără a solicita înregistrarea ca plătitor în scopuri de taxă pe valoarea adăugată deși după realizarea tranzacției din data de veniturile realizate de domnul – lei - au depășit plafonul de scutire prevăzut expres la art.152 alin.(1) Codul fiscal - respectiv 119.000 lei.

Tranzacția în urma căreia domnul a realizat venituri în sumă de lei o reprezintă autoturismul marca număr de identificare

Astfel, în luna domnul a realizat venituri în sumă totală de lei depășind plafonul de scutire prevăzut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal.

Prin depășirea plafonului de scutire de TVA așa cum am arătat mai sus, următoarele tranzacții efectuate, începând cu data de au intrat în sfera de aplicare a TVA, fiind considerate la inspecția fiscală operațiuni taxabile.

Astfel tranzațiile efectuate de domnul în perioada -..... reprezintă operațiuni care au avut ca scop obținerea de venituri cu caracter de continuitate, **tranzacțiile efectuate intrând în sfera de aplicare a TVA.** Întrucât în luna a fost depășit plafonul de scutire așa cum am arătat mai sus, la inspecția fiscală s-a stabilit că persoana impozabilă devine plătitor de TVA în data de, înainte de efectuarea următoarei tranzacții care a avut loc după data depășirii plafonului de TVA.

În urma verificărilor efectuate privind taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv -, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei .

* **Prin contestația formulată**, contribuabilul solicită anularea obligațiilor fiscale stabilite la control, susținând următoarele:

- premisa că activitatea de achiziție/vânzare de autovehicule second-hand este o activitate desfășurată în scopul obținerii de profit, este eronată, întrucât achizițiile/vânzările efectuate au avut scop personal;

- în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare aferente anului a intervenit prescripția extinctivă;

- în mod eronat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au luat în calcul valoarea totală a tranzacțiilor și nu doar marja de profit.

Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada verificată, rezultă următoarele:

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei

Urmare deficiențelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr., ce a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.*, organele de inspecție fiscală au formulat Plângerea Penală nr. în care sunt consemnate constatările înscrise în

Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere din data de, concluzia acestora fiind următoarea: „[...] faptele prezentate mai sus, considerăm că pot întruni elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de Legea nr. 241/2015 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, conform [...] art.9, alin.(1), lit.b). [...] ».

Plângerea Penală nr. a fost înaintată organelor de cercetare penală, respectiv Parchetului de pe lângă Tribunalul, urmând ca organele de cercetare să dispună asupra existenței sau inexistenței faptelor de natură penală cu influențe fiscale, săvârșite de către domnul din, județul

Organele de inspecție fiscală, în cuprinsul Plângerii Penale, menționează că, prejudiciul cauzat Bugetului General Consolidat al Statului de către domnul este în sumă totală de **lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.277 alin.(1) lit.a) și art.279 alin.(5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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; [...].

Art. 279 - Soluții asupra contestației [...]

(5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277. [...].

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a cauzei poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.* există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realității situației fiscale corecte a contribuabilului, respectiv realitatea tranzacțiilor, întrucât în funcție de rezultatele la care vor ajunge organele de cercetare penală depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă, respectiv dacă, contribuabilul datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite de control.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având ca scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept **„penalul ține în loc civilul”**.

Potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Se reține că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unei hotărâri contradictorii.

Având în vedere cele arătate mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept **„penalul ține în loc civilul”** consacrat prin art. 19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P. prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile

art.277 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 277 - Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă [...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu. [...].”

De asemenea, pct.10.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.3741/2015, prevede:

“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii. [...].”

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

A proceda altfel, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Luând în considerare cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P. Ploiești prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de domnul din, județul, cu privire la suma totală contestată de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2) Referitor la contestația îndreptată împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr.

În fapt, prin contestația formulată domnul se îndreaptă și împotriva *Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr.* cu privire la impozitul pe venit aferent perioadei –, C.A.S. aferentă perioadei -..... și C.A.S.S. aferentă perioadei –

Prin această Decizie nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare verificărilor efectuate de A.J.F.P. – Inspecție Fiscală.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“Art. 268 - Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlocuiește dreptul la acțiune al celui care se considera lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptat la contestație numai cel care considera că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.[...].”*

Cu privire la îndeplinirea condițiilor procedurale, art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art. 280 - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) *Dacă organul de soluționare competent constata neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.[...].”*

Totodată, la pct.9.3, 9.4 și 12.1 din Ordinul A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, stipulează:

9.3. *Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.*

9.4. *În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a stampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceleiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.[...]*

12.1. *Contestația poate fi respinsă ca:[...]*

d) lipsita de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul sau în interesul său legitim.”

Întrucât prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr. nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare urmare verificărilor efectuate, iar **contestatorul nu demonstrează că a fost lezată în dreptul său sau în interesul său legitim** prin emiterea acestui act administrativ fiscal, conform prevederilor art.280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12.1 lit.d) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, pentru acest capăt de cerere **contestația se va respinge ca lipsită de interes.**

IV. Concluzionând analiza contestației formulată de din municipiul, județul, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. și a Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr. acte administrativ fiscale emise de A.J.F.P. Argeș, în conformitate cu prevederile art.277 alin.(1) lit.a) și alin.(3), art.279 alin.(5) și cele ale art.280 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se_

DECIDE :

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., pentru suma totală contestată de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contribuabilul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea deciziei.

2. Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulată de împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere urmare a inspecției fiscale nr.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL