



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Operator de date cu caracter personal
nr. ANSPDCP 759/2003
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

D E C I Z I E nr.3986/13.08.2018

privind modul de soluționare a contestației depusă de dl.X din Orăștie, înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_REG .../13.03.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DEC .../28.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P. Hunedoara-Inspecția Fiscală cu adresa nr. HD-AIF 1339/27.03.2018, asupra contestației formulată de **dl.X**, cu domiciliul în municipiul ..., jud.Hunedoara, CNP ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ...31.01.2018 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, emisă de A.J.F.P. Hunedoara-Inspecția Fiscală.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P Hunedoara sub nr. HDG_REG .../13.03.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.TMR-DEC .../28.03.2018, fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării Deciziei contestate, respectiv 06.02.2018, potrivit semnăturii de pe confirmarea de primire, existentă în copie la dosarul contestației.

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 solicită admiterea contestației și anularea măsurilor de stabilire a sumelor suplimentare, susținând următoarele:

1. În temeiul dispozițiilor art.49 din Noul Cod de procedura fiscală și ale OPANAF 3741/2015, pct.2.3, invocă nulitatea actului administrativ fiscal.

În fapt, obiectul inspecției fiscale parțiale, așa cum este menționat în raportul de inspecție fiscală, "este Decizia nr....05.12.2017 privind modul de soluționare a contestației" prin care s-a decis desființarea Deciziei de impunere nr. ...04.07.2017, decizie emisă în baza RIF din 04.07.2017 și

contestată de petent.

În considerentele Deciziei de impunere anterior menționată echipa de inspectie fiscală desemnată să refacă inspectia fiscală, era obligată să țină cont de considerentele deciziei de soluționare, aceasta însă a procedat de aceeași manieră ca și predecesoarea, în sensul că nu a ținut cont de necesitatea îndeplinirii cumulative a tuturor condițiilor care determină încadrarea operațiunilor efectuate de petent în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere fiscal, ignorând astfel dispozițiile art.126 și 127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cât și ale HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Potentul apreciază că organele de inspectie fiscală, au depășit limitele investiției, astfel cum au fost precizate în considerentele Deciziei nr....05.12.2017, fiind incidente dispozițiile art.49 din Noul Cod de procedură fiscală și ale OPANAF 3741/2015, pct.2.3, sens în care se solicită a se constata nulitatea actului administrativ fiscal.

2. Pe fondul cauzei

Ca urmare a inspectiei fiscale efectuate, prin decizia de impunere emisă în baza raportului de inspectie fiscală parțială, s-a stabilit : o bază suplimentară impozabilă în suma de ... lei și suma de ... lei, reprezentând TVA corepunzătoare bazei suplimentare impozabile indicate, motivat de faptul că, în perioada 2011-2013, petentul ar fi realizat *"venituri în sumă de ... lei, depășind în anul fiscal 2011, luna noiembrie, plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA, de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei"*.

Potentul invocă prevederile art. 5, 6, 7, 13 , 55, 72, 73 din Codul de procedură fiscală, criticând modul în care s-a desfășurat inspectia fiscală, faptul că organele de inspectie fiscală și-au depășit limitele și atribuțiile ce le revin, neaplicând corect regulile de interpretare a legislației, nu ținut cont de toate actele doveditoare prezentate de petent s.a.

Potrivit HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în explicitarea art. 127 alin.2) Cod fiscal, se prevede că obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică.

Pe cale de consecință, folosirea/vânzarea de către petent a unor bunuri din patrimoniu personal, nu se consideră ca circumscriindu-se în categoria unei activități economice, iar pe cale de consecință, nu pot fi considerate venituri impozabile.

Cu toate acestea, ignorând dispozițiile legale și documentele justificative prezentate, organele de inspectie fiscală au considerat că fiind operațiuni impozabile și o parte din veniturile obținute de petent în perioada 2011-2013, din înstrăinarea bunurilor folosite de către acesta în scopuri personale .

Petentul precizează că familia sa este formata din 6 membri, toti cu domiciliul la aceeasi adresa si toti posesori de permise de conducere. Cu toate acestea , urmare a refacerii inspectiei fiscale, unele autovehicule care la inspectia fiscala anterioara au fost considerate ca facand parte din patrimoniul personal, respectiv :

- ..., serie identificare ...
- ..., serie identificare ...
- ..., serie identificare ...

nu au mai fost considerate de echipa de inspectie fiscala ca facand parte din categoria bunurilor personale.

În actul încheiat organele de inspectie prezintă anumite momente/etape care se parcurg în scopul înmatriculării unei mașini și respectiv a vânzării acesteia, considerând astfel că petentul a derulat o activitate comercială. Petentul menționează că, din punct de vedere fiscal, nu exista nici o norma legala care sa impuna in mod explicit etapele care trebuie parcurse in cazul desfășurării activității economice de natură comercială. Mai mult decat atat, nu doar ca presupusele etape sunt incomplete, existand si alte operatiuni care preced inmatricularea unui autovehicul, dar aceste operatiuni se efectueaza de orice persoana impozabila si/sau neimpozabila si ca urmare "parcurea acestor etape" nu se identifica cu o activitate economica de natura comerciala ", cum in mod nelegal si netemeinic constata organele de inspectie fiscala.

Asa cum a prezentat și organelor de inspectie fiscala, din cele 39 autovehiculele inscrise in anexa nr.2 la raportul de inspectie fiscala partial contestat, 12 au fost folosite in scop personal, respectiv :

- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;

prezentand atat copia cartilor de identitate a autovehiculelor, procesele verbale eliberate de primaria Orastie privind scoaterea din evidenta a mijloacelor de transport, cat si declaratii ale membrilor familiei.

In urma analizarii documentelor prezentate de petent pe parcursul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala apreciaza ca vanzarea urmatoarelor autovehicule nu se incadreaza in categoria unui bun care a fost utilizat in scopuri personale :

- ..., serie identificare ... ;

- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ... ;
- ..., serie identificare ...

motivată, în principal, de faptul că, intervalul cuprins între data achiziției și data vânzării este " scurt" (fără a indica temeiul de drept prin care legiuitorul stabilește intervalul de timp/perioada minimă și/sau maximă în baza căreia bunurile sunt/nu sunt încadrate "în categoria unui bun care a fost utilizat în scopuri personale".

În această situație rezultă cu claritate că, susținerile organelor de inspecție fiscală sunt contrare dispozițiilor legale, întrucât legiuitorul nu a limitat perioada de timp în care bunurile pot fi folosite în scop personal, astfel că organele de inspecție fiscală și-au arogat drepturi ce exced competențelor lor, adăugând la lege.

De asemenea, petentul susține că organele de inspecție fiscală, având în vedere intervalul cuprins între data achiziției și data vânzării, apreciază că autoturismele marca:

- ... (achiziționat în luna martie 2011 și vândut în luna iulie 2011),
- ... (achiziționat în luna septembrie 2011 și vândut în luna octombrie 2011),
- ... (achiziționat în luna septembrie 2011 și vândut în luna octombrie 2011),
- ... (achiziționat în luna octombrie 2011 și vândut în luna noiembrie 2011),
- ... (achiziționat în luna decembrie 2012 și vândut în luna februarie 2013),

nu se încadrează în categoria unui bun care a fost utilizat în scopuri personale, cu toate că și alte autoturisme proprietate personală au fost deținute de petent tot o perioadă scurtă de timp (cum ar fi ... achiziționată în luna decembrie 2010 și vândută în luna februarie 2011 ; ... achiziționat în feb.2011 și vândut în mai 2011).

Potentul reclamă și faptul că în proiectul de RIF s-a înscris în mod nereal că furnizorii principali sunt persoane fizice, fapt precizat și în punctul de vedere înregistrat la AJFP Hunedoara sub nr..../30.01.2018, iar în raportul de inspecție fiscală parțial, organele de inspecție fiscală rețin :

" Furnizorii principali : persoane fizice ... Faptul că la furnizori, au fost trecute persoane fizice și nu juridice, se datorează următorului aspect : pe unele documente prezentate... apar denumiri care s-ar putea să reprezinte firme (ex. : Autohuurkoop West b. v., Wiersma Auto s,) dar datorită faptului că acestea nu au fost traduse și legalizate, nu s-a reușit identificarea cu exactitate a calitatii furnizorilor /proprietarilor".

Fata de aceste constatări petentul arată că :

- pe parcursul desfășurării inspecțiilor fiscale, niciuna dintre echipele de control nu au solicitat traducerea/legalizarea acestor documente;

- potrivit reglementarilor fiscale, facturile sunt emise doar de catre persoanele impozabile, iar tranzactiile intre persoanele neimpozabile sunt efectuate in baza contractelor de vanzare/cumparare incheiate in acest sens ;

- nu intelege motivele pentru nu s-a reușit identificarea cu exactitate a calitatii furnizorilor/proprietarilor , in situatia in care pe toate documentele prezentate este in scris "factuur" si/sau "faktura" si se pot identifica urmatoarele informatii: denumire furnzorz, data emiterii facturii si numarul de ordine, codul de inregistrare in scopuri de TVA.

Pe facturile prezentate nu s-a in scris TVA, exista precizat kilometrajul autovehiculului, si/sau exista specificat pe factura faptul ca bunurile sunt vandute in conformitate cu regulile speciale privind TV A, fapte ignorate de catre organele de inspectie fiscala.

Petentul enumără 22 facturi de achiziție a mașinilor , în care se mentioneaza faptul ca bunul este vandut in conformitate cu regulile speciale privind TVA, iar pe altele fără a avea in scris TVA. In acesta situatie, rezulta cu claritate faptul ca pentru livrari se aplica regimul special de vanzare, intrucat, din cele 32 de autovehicule inscrise in anexa de la 2b la raportul de inspectie fiscala partiala contestat, 22 au fost achizitionate din Danemarca si Olanda, de la persoane impozabile, iar textul art. 152² alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare este imperativ, în sensul aplicării regimului special pentru livrările de bunuri second-hand.

Ori, in cazul livrarilor de bunuri second-hand supuse regimului special, baza de impozitare a TVA este marja profitului determinata conform art. 152² alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Chiar si in situatia redada de organele de inspectie fiscala, (respectiv chiar daca nu s-a tinut cont de veniturile obtinute din instrainarea bunurilor din patromoniul propriu), petentul consideră că asa zisa baza impozabila nu este corect stabilita, intrucat au fost ignorate dispozitiile art.152² din Legea nr.57112003 privind Codul fiscal.

Se invocă jurisprudența națională, respectiv sentința nr. 471 din 15 aprilie 2015 a Tribunalului Botoșani , prin care a anulat in parte sau integral deciziile de impunere emise in baza raportului de inspectie fiscala.

Prin Decizia nr.3733 / 23.11.2015, Curtea de Apel Suceava respinge recursul declarat de DGRFP Iași împotriva sentinței cu nr.de mai sus, retinând că:

" in consecinta, cum organul fiscal a aplicat reclamantului regimul normal de taxare, desi in lipsa unei manifestari exprese de vointa in sens contrar din partea acestuia, regimul aplicabil era cel prevăzut de art. 152² alin. 2 Cod fiscal, Curtea reține că decizia contestată este nelegala. Această solutie este in acord cu prevederile art. 311-316 din Directiva 2006/112 a Comisiei Europene a căror dispozitii au fost de fapt transpuse in legislația romanească prin dispozitiile Codului fiscal. "

3.Referitor la obligațiile fiscale accesorii

Avand in vedere motivatiile si argumentele prezentate mai sus, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", petentul precizează că nu datoreaza nici obligatiile fiscale accesorii.

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

Domnul X, în perioada 2011 – 2013, a efectuat operațiuni economice, cu caracter de continuitate, constând în achiziții de autovehicule, în scopul comercializării acestora către diverse persoane fizice, care în conformitate cu prevederile legale, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, petentul a realizat venituri în valoare de ... lei, din vânzarea a 32 de autovehicule, depășind în anul fiscal 2011, luna noiembrie, 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 156.161 lei, iar pe întregul an 2011 de ... lei.

În conformitate cu prevederile din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data de la care domnul X avea obligația sa se înregistreze și sa devină persoană impozabilă și din punct de vedere a TVA era 01.01.2012.

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

Potrivit alin.(6) al art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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”.

În conformitate cu prevederile legale anterior menționate, data de la care domnul X a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, era 01.01.2012 , în consecință, organele fiscale competente, în baza art. 153, alin. 7) din Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, vor proceda la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA.

Domnul X a desfășurat 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. 125^{A1}, alin.(1), pct. 18 din Legea nr. 571/2003 cu modificări și completări ulterioare: *“persoana 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”* coroborate cu prevederile art. 127 alin. (1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificări și completări ulterioare:

“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”.

„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”.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, pentru operațiuni economice cu caracter comercial având ca obiect vânzarea de autovehicule, petentul avea obligația de înregistrare ca persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată începând cu luna ianuarie 2012, având în vedere că, în baza contractelor de vânzare analizate, acesta a depășit plafonul minim din punct de vedere a TVA în luna noiembrie 2011, când veniturile realizate au fost în sumă de 156.161 lei.

a) TVA colectată pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2013

Pentru veniturile realizate, domnul X, începând cu luna ianuarie 2012, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că echipa de inspecție fiscală, a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24%, conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite, conform pct. 23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată fiind în sumă de ... lei,

Mod de calcul: ... lei (venituri an 2012) + ... lei (venituri an 2013) = ... lei

... x 24 : 124 = ... lei, TVA colectată (baza impozabila, ... lei)

b) TVA deductibilă pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2013

În baza documentelor suplimentare puse la dispoziție de petent, respectiv a adresei ... bis din 19.06.2017 emisă de Registrul Auto Român, începând cu data de 01.01.2012, de când domnul X trebuia să se înregistreze și persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, pentru autovehiculele comercializate identificate pentru care există facturi emise pe numele domnului X, conform tabelului atașat de RAR, reprezentând plăți omologare / autenticitate, reomologare / autenticitate, CIV/ UE/autenticitate, etc., echipa de inspecție fiscală, a acordat drept de deducere, aceste plăți fiind considerate ca fiind efectuate pentru realizarea operațiunilor impozabile.

Astfel, în baza documentelor detinute, începând cu 01.01.2012 de când contribuabilul trebuia să se înregistreze persoana impozabilă și din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, echipa de inspecție fiscală a acordat drept de deducere pentru TVA în valoare de ... lei.

c) TVA de plată pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2013

Echipa de inspecție fiscală, a stabilit în sarcina petentului taxa pe valoarea adăugată de plată, în sumă de ... lei, ca diferență între TVA colectată în sumă de ... lei și TVA deductibilă în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

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

În fapt, în perioada 2011– 2013 domnul X a achiziționat mai multe autovehicule, în scopul revânzării către diferite persoane fizice, după cum urmează:

- în anul 2011, dl. X a realizat venituri în sumă de ... **lei**, din vânzarea unui număr de **13** autovehicule, veniturile luate în calcul din punct de vedere al stabilirii TVA fiind în sumă de ... **lei**, acestea provenind din vânzarea unui număr de **11** autovehicule (din totalul de 13);

- în anul 2012, venituri în sumă de ... **lei**, din vânzarea unui număr de **15** autovehicule, veniturile luate în calcul din punct de vedere al stabilirii TVA fiind în sumă de ... **lei**, acestea provenind din vânzarea unui număr de **12** autovehicule (din totalul de 15);

- în anul 2013, dl. X a realizat venituri în sumă de ... **lei**, din vânzarea unui număr de **11** autovehicule, veniturile luate în calcul din punct de vedere al stabilirii TVA fiind în sumă de ... **lei**, acestea provenind din vânzarea unui număr de 9 autovehicule (din totalul de 11).

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.

În perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, dl. X a realizat venituri din comerț cu autovehicule care depășesc plafonul minim de scutire din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, prevăzut de art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2013, cu modificările și completările ulterioare, depășirea plafonului de scutire a taxei pe valoarea adăugată (119.000) lei având loc în luna noiembrie 2011 când s-a realizat o cifră de afaceri în valoare de ... lei, conform contractelor de vânzare ale autovehiculelor, analizate și prezentate. Astfel, dl. X devine persoană impozabilă în scopuri de TVA de la data de 01.01.2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa colectată în sumă de ... lei, aplicând procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei, respectiv $24 \times 100/124$, asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile, încasate direct de la persoane fizice pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, în sumă de ... lei, respectiv ... lei (venituri an 2012) + ... lei (venituri an 2013) = ... lei

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă perioadei 01.01.2012 – 31.12.2013, este în sumă de ... lei și provine din TVA aferentă cheltuielilor cu taxele de omologare aferente autovehiculelor comercializate în această perioadă, acestea fiind destinate realizării de operațiuni impozabile.

Pentru perioada 01.01.2012 (data de la care contribuabilul avea obligația înregistrării și plății TVA datorate la bugetul de stat) și până la 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de ... lei.

Prin contestație petentul reclamă atât nerespectarea unor prevederi legale de natură procedurală în ceea ce privește actul contestat, cât și aspecte referitoare la aplicarea eronată, de către organele de inspecție fiscală, a legislației în materia regimului special de TVA pentru mărfuri second hand.

1. Referitor la aspecte de natură procedurală

Potentul apreciază că organele de inspecție fiscală au depășit limitele investirii, astfel cum au fost precizate în considerentele Deciziei nr....05.12.2017, în cauză devenind astfel incidente dispozițiile art.49 din Noul Cod de procedura fiscală și ale OPANAF 3741/2015, pct.2.3, motiv pentru care solicită a se constata nulitatea actului administrativ fiscal atacat.

În drept, situațiile în care un act administrativ devine nul, sunt prevăzute la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, după cum urmează:

“ ART. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului*

administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 46](#) alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile [art. 50](#) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Din conținutul textului de lege citat, se reține că sunt lovite de nulitate actele administrativ fiscale care au fost emise cu încălcarea unor formalități substanțiale esențiale. Or în speță, viciile invocate de petent nu sunt de natură să atragă nulitatea deciziei de impunere, întrucât la dosarul cauzei se regăsesc datele care au stat la baza întocmirii deciziei, comunicate petentului, din care rezultă natura obligațiilor fiscale și cuantumul lor. De altfel, din contestație nu rezultă cu exactitate motivul pentru care petentul solicită constatarea nulității deciziei de impunere contestată, întrucât motivele invocate nu se circumscriu niciunei situații precis nominalizate de legiuitor, cu atât mai mult cu cât textul de lege nu conține vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Prin urmare, susținerea petentului privind nulitatea deciziei este nejustificată, vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile.

Referitor la invocarea, prin contestație, a nerespectării dispozițiilor legale prevăzute de conținutul unor articole din Codul de procedura fiscală, criticând modul în care s-a desfășurat inspecția fiscală și alte aspecte de natură procedurală privind inspecția fiscală, organul de soluționare constată că petenta nu prezintă argumente concrete referitoare la modul în care s-au încălcat aceste prevederi, nu nominalizează modul în care organele de inspecție fiscală au încălcat sau nu au respectat prevederile legale invocate, fără a prezenta, în detaliu, situația sau situațiile în care procedura de întocmire a actelor administrativ fiscale contestate a fost încălcată și poate fi criticată, în condițiile în care inspecția fiscală a procedat conform art. 129 Cod procedură fiscală la refacerea inspecției fiscale dispusă prin decizia de soluționare a contestației inițiale, formulată de petent împotriva Deciziei de impunere nr. ...04.07.2017, care a fost desființată pentru suma de ... lei.

Învederăm că inspecția fiscală, reanalizând starea de fapt în condițiile legii, a stabilit în sarcina petentului obligația fiscală de natura TVA în cuantum de ... lei, inferioară celei determinate inițial, în cuantum de ... lei,

pretenția petentului ca activitatea sa continuă de comercializare a autovehiculelor, în perioada verificată să nu intre în sfera de TVA nefiind fundamentată de aspectele stării de fapt constatate de inspecția fiscală.

2.Referitor la aspectele privind fondul contestației formulată împotriva Decizia de impunere nr. ...31.01.2018

a) În fapt, în perioada 2011–2013 domnul X a achiziționat din state membre UE un număr de 39 de autovehicule, realizând un venit total în cuantum de ... lei ca urmare a revânzării către diferite persoane fizice a 32 de autovehicule. Raportat la prevederile care reglementează obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA a persoanelor care desfășoară activități comerciale, prin depășirea plafonului de scutire a taxei pe valoarea adăugată (119.000 lei) în luna noiembrie 2011 când s-a realizat o cifră de afaceri în valoare de ... lei, dl. X devine persoană impozabilă în scopuri de TVA de la data de 01.01.2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa colectată în sumă de ... lei, aplicând procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei asupra veniturilor realizate din operațiunile taxabile, încasate direct de la persoane fizice pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, în sumă de ... lei, respectiv ... lei (venituri an 2012) + ... lei (venituri an 2013) .

Petenta contestă momentul calendaristic considerat de organele fiscale ca marcând depășirea plafonului de 119.000 lei (35.000 euro), respectiv luna noiembrie 2011, motivat de faptul că dacă anumite autovehicule ar fi fost considerate ca făcând parte din patrimoniul personal, la nivelul anului 2011, plafonul de scutire nu ar mai fi fost depășit.

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

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

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

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

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

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

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

bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Totodată, pct.(3) alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului 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.

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

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

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

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

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

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.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.125¹ 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 TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire,

respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

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

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

“(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 înregistrată în scopuri de taxă.”

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 - 2013, dl.X a obținut venituri din vânzarea de autovehicule către persoane fizice, în luna noiembrie 2011 realizând o cifră de afaceri de ... lei , depășind astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei.

Referitor la momentul calendaristic la care s-a depășit plafonul de scutire, respectiv luna noiembrie 2012, petentul susține că, deși la controlul precedent au fost luate în considerare anumite facturi de achiziție, la prezentul control nu s-a mai ținut seama de ele, pentru a se meține luna

noiembrie 2012 ca moment al depășirii plafonului de TVA, așa după cum este consemnat în Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației, existentă în original la dosarul contestației, conform Procedurii operaționale ANAF cod PO-03.06.

Urmare solicitărilor transmise de organul de soluționare, cu adresa nr.TMR-DGR .../21.06.2018, organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, de a se pronunța asupra motivelor invocate de petentă la susținerea orală a contestației, prin adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR-DGR .../16.07.2018 organele fiscale precizează, cu referire la acest aspect criticat de petent, următoarele:

“ Prin acțiunea de refacere a controlului s-au avut în vedere toate documentele aflate în dosarul inspecției fiscale inițiale, precum și documentele înaintate spre analizare prin Decizia de soluționare a contestației... Precizăm că din cuprinsul raportului de inspecție fiscală încheiat anterior și înregistrat sub nr. 105 din 04.07.2017 nu se face referire la niciun autoturism considerat de echipa de inspecție fiscală anterioară, ca făcând parte din patrimoniul personal, prin urmare această afirmație este nefondată, mai ales că afirmația reprezentantului petentului referitoare la includerea/schimbarea naturii tranzacțiilor prin refacere față de constatările inițiale nu are la baza argumente temeinice.

De asemenea toate documentele autoturismelor prezentate ... în urma refacerii inspecției fiscale și centralizate ... au fost numerotate și înaintate de echipa de inspecție fiscală anterioară, organelor de cercetare penală.”

Analizând toate argumentele și motivele petentului și ale organelor de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

Autoturismele despre care petentul susține că au fost înstrăinate din patrimoniu personal , deci nu intră în calcul la stabilirea bazei impozabile:

1. ..., serie identificare ..., valoare de vânzare ... lei ;
2. ..., serie identificare ..., valoare de vânzare ... lei;
3. ..., serie identificare ..., valoare de vânzare ... lei ;
4. ..., serie identificare ..., valoare de vânzare ... lei

TOTAL : ... lei

Luând în considerare toate autovehiculele menționate de petent, atât în prima contestație, cât și în prezenta, ca reprezentând vânzări din patrimoniu personal, se constată că prin realizarea unui venit de ... lei din comercializarea acestor mașini, cu care se diminuează veniturile totale în sumă de ... lei realizate în 2011, rezultă un venit de ... lei, depășindu-se astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, echivalentul a 119.000 lei.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina dl.X colectarea TVA aferentă operațiunilor de vânzare autovehicule, stabilind TVA colectată în sumă totală de ... lei prin aplicarea procedurii sutei mărite, conform Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr.6/2014, pentru vânzările efectuate către persoane fizice, întrucât acesta a realizat o activitate economică cu

caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire de TVA și avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, devenind astfel persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA potrivit legii în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.01.2012.

b) În ceea ce privește susținerea petentului referitor la aplicarea regimului marjei prevăzut la art.152² alin.1 lit. g din Legea nr.227/2015, învedereăm următoarele:

Art. 6 alin (1) din OUG 44/2008 prevede că: "*Orice activitate economică desfășurată permanent, ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrate și autorizate, în condițiile prezentei ordonanțe de urgență.*"

Potrivit dispozițiilor art. 152. alin (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal "*O persoană impozabilă nou înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin (3).*"

Legiuitorul permite aplicarea regimului special de scutire pentru TVA, **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 Ordonanței de urgență a Guvernului nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.**

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.**

De asemenea, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 64 alin. 7 precizează că "**În scopul aplicării art. 152² alin. 13 și 14 Cod fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini obligațiile prevăzute la punctele a), b), c), d) și e)**", iar petentul NU a îndeplinit aceste obligații, **pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.**

La data controlului, (efectuat ulterior desfășurării activității economice), contribuabilul nu era autorizat și înregistrat în condițiile legii, iar organul fiscal nu putea aplica retroactiv textul de lege. Dl. X însă, nu a

fost și nu este înregistrat potrivit art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nici autorizat în condițiile legii.

Fiind un regim derogatoriu de la regimul general de TVA reglementat de Directiva 2006/112, acesta se aplica în mod excepțional și numai ca măsura necesară pentru atingerea obiectivului său.

Imposibilitatea deducerii TVA în amonte, trebuie să fie însă legală, nu convențională (sau opțională). Faptul că o persoană nu și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția unui bun (datorată lipsei facturii, nu prin voința sa), nu dă dreptul la aplicarea regimului fiscal al marjei de profit pe bunurile second hand.

Prin urmare, **pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art. 152² Cod fiscal**, dl.X trebuia să fie autorizat, conform OUG 44/2008, privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit art. 153 Cod fiscal, aspecte pe care acesta nu le-a îndeplinit, astfel ca organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de art. 152² Cod fiscal și nici prevederile alin. 4) ale aceluiași articol așa cum susține petentul în contestația formulată. Contestatorul putea aplica regimul special pentru bunuri second-hand, în cazul în care se înregistrează în scopuri de TVA, se autoriza și își declara veniturile realizate din activitatea comercială, și emitea facturi, cu obligativitatea înscrierii acestei mențiuni.

În acest sens s-a pronunțat și Tribunalul Botoșani prin Sentința penală nr.52/12.03.2013, din care cităm:

„ Pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art.152² Cod fiscal, inculpatul [...] trebuia să fie autorizat, conform OUG 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit art. 153 Cod fiscal.

La data controlului (efectuat ulterior desfășurării activității economice), inculpatul nu era autorizat și înregistrat în condițiile legii, iar organul fiscal nu putea aplica retroactiv acest text de lege.

Conform prevederilor Codului fiscal, orice persoană devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA dacă desfășoară o activitate economică și dacă din aceasta obține venituri cu caracter de continuitate. Persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă înregistrată conform art.153 Cod fiscal. Inculpatul însă, nu a fost și nu este înregistrat potrivit art.153 Cod fiscal și nici autorizat în condițiile legii.”

Deși petentul prezintă în susținere, ca și jurisprudență, sentința nr.471/15.04.2015 a Tribunalului Botoșani, menținută prin Decizia nr.3733/23.11.2015, prin care se anulează în parte sau integral deciziile de impunere emise de D.G.R.F.P Iași, precizăm că speța supusă judecării instanței de fond se referă la o stare de fapt reglementată de art.126 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la plafonul special de 10.000 euro specific achizițiilor intracomunitare și care nu are în

vedere condițiile de înregistrare prevăzute la art.153 Cod fiscal, condiții aplicabile speței de față.

c) Referitor la susținerea petentului privind calitatea unor furnizori externi de persoană impozabilă în scopuri de TVA, motiv pentru care ar fi avut dreptul de a aplica regimul special al marjei, la art.146 alin.(1) lit.a) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.46 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se precizează:

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

Norme metodologice:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal...”

Deși petentul prezintă, în susținere, înscrisuri rezultate din accesarea bazei de date VIES, potrivit cărora anumiți furnizori menționați în documentele prezentate ca documente de achiziție a unor autoturisme, au cod valid de TVA, acest lucru nu reprezintă un argument în temeiul căruia petentul să beneficieze de aplicarea regimului special al marjei, din următoarele motive:

- deținerea exemplarului original al facturii de achiziție pentru un bun/serviciu, conform prevederii legale mai-sus citate, dă posibilitatea beneficiarului, **persoană impozabilă din punct de vedere al TVA**, de a-și exercita dreptul de deducere a taxei, respectiv de a beneficia de aplicarea unor regimuri speciale de TVA;

- înregistrarea ca persoană impozabilă are în vedere prevederile art. 153 Cod fiscal, aspect pe care petentul nu l-a îndeplinit, astfel ca organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de art. 152².

Deși la susținerea orală a contestației petentul apreciază că atâta timp cât furnizorii de mașini au fost înregistrați în scopuri de TVA, organele de inspecție trebuiau să aplice regula TVA la marjă, așa după cum este consemnat în Minuta sedinței, precizăm că, după cum am prezentat în cele ce preced, pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art. 152² Cod fiscal, dl.X trebuia să fie autorizat, conform OUG 44/2008, privind desfășurarea activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale și să fie înregistrat ca persoană impozabilă, potrivit art. 153 Cod fiscal. Astfel că, pentru aplicarea regimului special de TVA la marjă, nu este suficient ca

doar furnizorul să fie înregistrat în scopuri de TVA, condiția obligatorie fiind ca ambii participanți la tranzacție să fie înregistrați în scopuri de TVA.

În drept, Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 8

Limba oficială în administrația fiscală

(1) Limba oficială în administrația fiscală este limba română.

(2) Dacă la organul fiscal se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, organul fiscal solicită ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați de Ministerul Justiției, în condițiile legii.”

În virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem*, învederăm că și în cadrul susținerii orale a contestației, s-a adus la cunoștința reprezentantului legal al petentului necesitatea traducerii și legalizării în limba română a documentelor prezentate, opinia d-lui. V. Baicu, în calitate sa de reprezentant al petentului la susținerea orală a contestației fiind aceea că „nu era necesară forma tradusă a facturilor întrucât reieșea cu ușurință denumirea bunului și caracteristicile specifice ale fiecărui autoturism.”.

Astfel, în considerarea dispozițiilor alin. (4) ale art. 7 Cod procedură fiscală, în condițiile în care, deși solicitările inspecției fiscale au fost reiterate și de DGRFP Timișoara, ca organ competent în soluționarea contestației, referitor la traducerea în limba română a documentelor conform normei legale precitate, se constată vădita ignorare a acesteia de către petent, cu consecința imposibilității analizării acestor documente netraduse, în prezența refuzului reprezentantului legal al petentului de a lua în considerare dispozițiile legale.

Învederăm petentului că în virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, oricât ar fi de evidentă, conform petentului, „ușurința” identificării în cuprinsul documentelor netraduse a denumirii bunului și caracteristicilor specifice fiecărui autoturism, precum și codul valid de TVA al furnizorilor, în lipsa unei dispoziții legale exprese conținute de Codul de procedură fiscală care să permită analizarea unor documente netraduse, pretențiile sale se situează în afara cadrului legal.

d) Referitor la susținerea petentului privind autoturismele folosite cu titlu de bunuri din patrimoniu personal și care nu pot fi considerate venituri impozabile, în drept sunt incidente prevederile art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, precum și pct.3 (2) din Normele metodologice de aplicare a art.127:

“ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități

economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate

Norme metodologice

3.(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...

Potrivit prevederilor de mai sus, vânzarea unor bunuri care au fost folosite în scopuri personale nu se consideră a fi activitate economică, din perspectiva TVA. Se observă că legiuitorul folosește expresia “*utilizate în scop personal*” și nu “*din patrimoniu personal*”, după cum precizează petentul în contestație.

În literatura de specialitate, patrimoniul a fost definit ca „totalitatea drepturilor și obligațiilor care au valoare pecuniară, care aparțin unui subiect de drept, persoană fizică sau juridică”.

Din punct de vedere economic, patrimoniul este alcătuit din „totalitatea bunurilor destinate să satisfacă nevoile de consum ale unei persoane, altfel spus, averea unei persoane”.

Caracterul juridic al patrimoniului este consacrat de art.31 alin.(1) Cod Civil, în sensul în care: „Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia”.

De reținut că patrimoniul este unic. Legea nu permite ca același subiect de drept să fie titularul mai multor patrimonii. O persoană fizică sau juridică, indiferent de pluralitatea drepturilor și obligațiilor, are un singur patrimoniu.

În lumina celor prezentate se observă că, între sintagma folosită de legea fiscală „în scop personal” și termenul folosit de petent „patrimoniu personal” nu se poate pune egalitate, raportat la prevederile fiscale din perspectiva TVA, astfel că susținerea petentului referitoare la faptul că familia sa este formată din 6 persoane, toți posesori de permise de conducere și cu domiciliul la aceeași adresă ca și petentul, motiv pentru care avea dreptul la un oarecare număr de autovehicule pentru folosință personală întrucât le-a considerat ca făcând parte din patrimoniul personal

și veniturile obținute din vânzarea lor nu trebuiau incluse în baza de impozitare, nu este relevantă.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente 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, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ... lei, motiv pentru care, 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. ...31.01.2018 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.

e) Referitor la capătul de cerere privind obligații fiscale accesorii

Prin contestație petentul precizează că, „având în vedere motivațiile și argumentele prezentate...potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, subsemnatul nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii”.

De reținut că, începând cu 01.01.2016, conform art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, competența inspecției fiscale se limitează la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere urmând să fie calculate de unitatea fiscală de administrare a petentei, respectiv Serviciul Fiscal Municipal Orăștie și înscrise într-o Decizie referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere .

Pe cale de consecință, procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin respectarea prevederilor art.268 și 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“ART. 268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu...

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

ART. 269 Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Prin contestație petentul înțelege să precizeze că nu datorează obligații fiscale accesorii, înainte de a fi fost emis și comunicat un act administrativ fiscal prin care să se fi stabilit în sarcina sa acest tip de obligații fiscale, astfel că organul de soluționare a contestațiilor consideră ca prematură formularea acestei pretenții, procedura de contestare a acestora putându-se realiza numai prin indicarea de către dl.X a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.

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. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de dl. dl.X, împotriva Deciziei de impunere nr. ...31.01.2018 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, emisă de A.J.F.P. Hunedoara - Inspecția Fiscală.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- dl.X, cu domiciliul în municipiul ..., jud.Hunedoara;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara-Inspeția Fiscală, 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

