



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
 a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași
 Tel: +0232 21 33 32
 Fax: +0232 21 98 99
 E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 3373/15.04.2016

privind soluționarea contestației formulate de
dnul X

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice
 Botoșani sub nr.
 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
 Iași sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Inspecție fiscală, prin adresa nr..... înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....., cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de **dnul X** din județul Botoșani, cu domiciliul în Dorohoi, privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, a Deciziei de impunere nr..... privind impozitul pe venit, stabilit de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și a Raportului de inspecție fiscală nr....., întrucât motivele care au determinat suspendarea au încetat, anexând în acest sens :

-punctul de vedere cu privire la Raportul de expertiză contabilă judiciară efectuat în Dosarul cauzei nr..... de către expertul contabil Miron Ioan, înregistrat sub nr.

-punctul de vedere cu privire la Raportul de expertiză contabilă judiciară efectuat în Dosarul cauzei nr..... de către expertul contabil Miron Ioan, înregistrat sub nr.

-punctul de vedere cu privire la Raportul de expertiză contabilă judiciară efectuat în Dosarul cauzei nr..... de către expertul contabil Bădeliță Petronela.

Ulterior, cu adresa fără număr din data de 05.05.2014, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. 06.05.2015, **dnul Z** solicită "soluționarea contestației privind datoriile mele către ANAF și emiterea unei decizii" anexând " *patru probe în copie care*

dovedesc nevinovăția mea și motivele din care reiese că nu datorez nimic la ANAF:

1. Comunicare decizie penală (care arată nevinovăția pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală și totodată decide ridicarea măsurilor asiguratorii).

2. Raport expertiză contabilă judiciară efectuat de către un expert contabil ales aleatoriu de către Instanța Tribunalului Botoșani care dovedește încadrarea incorectă a faptei și că nu datorez TVA la ANAF prin faptele făcute.

3. Raport de expertiză judiciară efectuat de către un expert contabil ales aleatoriu de către Instanța Curții de Apel Suceava care dovedește încadrarea incorectă a faptei și că nu datorez TVA la ANAF prin faptele făcute.

4. O printare de pe adresa personală de internet prin care am adresat o întrebare Ministerului Finanțelor Publice, Biroul de Informare Publică, al cărei răspuns arată încadrarea incorectă în lege a faptei săvârșite de mine.”

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare” și (2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”, contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatorului la acțiune.

Contestația formulată de **dnul Z** a fost înregistrată inițial la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.1/2199 din 16.01.2012, iar urmare adresei nr. emisă de Inspectoratul de Poliție Județean Botoșani, Poliția Municipiului Dorohoi, Compartimentul de Investigare a Fraudelor, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Botoșani sub nr., prin care se precizează că „la data de 12.07.2011, Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani a confirmat începerea urmăririi penale față de învinuitul Culiceanu Constantin pentru săvârșirea infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005...”, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Botoșani, a emis Decizia nr. 07 din 13.02.2012 prin care a dispus ca până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, să se suspende soluționarea cauzei, conform prevederilor art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei**- impozit pe venit;
- **S lei**- accesorii aferente impozitului pe venit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată ;
- **S lei** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin aceeași decizie s-a respins ca inadmisibilă contestația formulată de **dnul Z** împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.....

Așadar obiectul contestației îl constituie suma de **S lei** ce reprezintă:

- **S lei**- impozit pe venit;
- **S lei**- accesorii aferente impozitului pe venit;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată ;
- **S lei** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de către dnul avocat Rădăcină Constantin Marius în calitate de reprezentant convențional al **dnul X** conform Împuternicirii avocaționale seria, anexată în original și poartă amprenta ștampilei Cabinet avocat Rădăcină Constantin Marius în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, prin adresa nr., prin poștă cu confirmare de primire și data depunerii contestației, în data de 07.01.2012, data expediției prin curierat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, unde a fost înregistrată sub nr.

Contestația este însoțită de Referatul nr....., privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, prin care se propune respingerea contestației formulată de **dnul X** ca fiind nefondată.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Dnul X prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr., susține ca nu a realizat câștiguri din schimburile de autoturisme efectuate, constatările organelor de inspecție fiind total eronate.

Petentul susține că prevederile codului fiscal sunt asemănătoare, nu și identice cu ale codului comercial, astfel că cele reținute de organele de inspecție nu sunt corecte.

Prin cererea din data de 05.05.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr., de reluare a procedurii de soluționare a contestației, **X** solicită *“soluționarea contestației privind datoriile mele către ANAF și emiterea unei decizii” și “să-mi soluționați contestația ținând cont și de probele atașate și să luați o decizie dreaptă.”*

Dnul X precizează că atașează *“ patru probe în copie care dovedesc nevinovăția mea și motivele din care reiese că nu datorez nimic la ANAF:*

1. Comunicare decizie penală (care arată nevinovăția pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală și totodată decide ridicarea măsurilor asiguratorii)

2. Raport expertiză contabilă judiciară efectuat de către un expert contabil ales aleatoriu de către Instanța Tribunalului Botoșani care dovedește încadrarea incorectă a faptei și că nu datorez TVA la ANAF prin faptele făcute.

3. Raport de expertiză judiciară efectuat de către un expert contabil ales aleatoriu de către Instanța Curții de Apel Suceava care dovedește încadrarea incorectă a faptei și că nu datorez TVA la ANAF prin faptele făcute.

4. O printare de pe adresa personală de internet prin care am adresat o întrebare Ministerului Finanțelor Publice, Biroul de Informare Publică, al cărei răspuns arată încadrarea incorectă în lege a faptei săvârșite de mine.”

II. Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani a efectuat inspecția fiscală generală la **dnul Y** din Dorohoi, județul Botoșani constatând următoarele:

Inspecția fiscală generală s-a efectuat pentru perioada 01.01.2007-31.10.2010, având ca obiect stabilirea obligațiilor fiscale la **dnul Y** care a efectuat achiziții din țară de mijloace de transport second-hand în scopul revânzării și care nu a declarat veniturile obținute la unitatea fiscală de domiciliu.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

Din Raportul de inspecție fiscală nr..... rezultă că în data de 20.06.2009, contribuabilul a realizat o cifră de afaceri în sumă de **S lei**, depășind plafonul de scutire admis în sumă de 35.000 euro, respectiv **S lei**, în conformitate cu prevederile art.52, alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Organele de inspecție fiscală precizează că **dnul Z** avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire admis, acesta neînregistrându-se ca plătitor de TVA până la data efectuării inspecției fiscale, respectiv până la data de 17.11.2011. Pentru perioada 01.08.2009-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă vânzărilor de mijloace de transport, altele decât mijloace de transport noi. Se mai precizează că documentele care au stat la stabilirea veniturilor din activități de comerț cu autoturisme second-hand, a obligațiilor care decurg de aici din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt copii după contractele de vânzare cumpărare a mijloacelor de transport și a adreselor nr..... puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către Poliția Municipiului Dorohoi, Compartimentul de Investigare a Fraudelor.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** au fost calculate, pentru perioada 25.10.2009-10.11.2011, accesorii aferente în sumă de **S lei** din care majorări de întârziere în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

Referitor la impozitul pe venit.

Pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de **S lei**, și o diferență de impozit pe venit în sumă de **S lei**. Aceasta diferență provine din faptul că petentul nu a declarat veniturile înregistrate din activități comerciale concretizate în achiziții și livrări de mijloace de transport second-hand, din/și în România.

Pentru neplata la termen a diferenței de impozit pe venit, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de **S lei**, din care majorări de întârziere în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

III. La dosarul cauzei există adresa nr., înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., adresă prin care Poliția Municipiului Dorohoi- Compartimentul de Investigare a Fraudelor precizează faptul că "la data de 12.07.2011, Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani a confirmat începerea urmăririi penale față de invinuitul X pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.a din Legea nr.241/2005 și s-au dispus măsuri asiguratorii în vederea recuperării prejudiciului creat bugetului de stat."

Prin Decizia de impunere nr..... privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și Decizia de impunere privind impozitul pe venit, stabilit de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr....., organele de inspecție fiscală au stabilit că dnul Z datorează obligații fiscale de plată în sumă totală de S lei reprezentând S lei taxa pe valoarea adăugată, S lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, S lei impozit pe venit și S lei accesorii aferente impozitului pe venit.

Având în vedere faptul că există pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani dosarul penal cu nr. de începere a urmăririi penale față de invinuitul Culiceanu Constantin pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.a din Legea nr.241/2005, a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Botoșani în conformitate cu prevederile art. 214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a suspendat, prin Decizia de soluționare nr.07 din 13.02.2012, soluționarea contestației formulate de **dnul Z** pentru suma de **S lei** reprezentând **S lei** taxa pe valoarea adăugată, **S lei**

accesorii aferente TVA, **S lei** impozit pe venit, **S lei** accesorii aferente impozitului pe venit, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă fiind reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.DR/....., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Inspecție fiscală solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **dnul Z** din județul Botoșani, în conformitate cu Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, întrucât motivele care au determinat suspendarea au încetat, *“anexând în acest sens :*

-punctul de vedere cu privire la Raportul de expertiză contabilă judiciară efectuat în Dosarul cauzei nr..... de către expertul contabil Miron Ioan, înregistrat sub nr. IV/.....;

-punctul de vedere cu privire la Raportul de expertiză contabilă judiciară efectuat în Dosarul cauzei nr..... de către expertul contabil Miron Ioan, înregistrat sub nr. IV/.....;

-punctul de vedere cu privire la Raportul de expertiză contabilă judiciară efectuat în Dosarul cauzei nr..... de către expertul contabil Bădeliță Petronela.

-un exemplar din referatul întocmit de organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat, privind contestatarul Culiceanu Constantin.”

Prin adresa fără număr din data de 05.05.2015 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR /..... din 06.05.2015, **dnul Z** solicită *„soluționarea contestației privind datoriile mele către ANAF și emiterea unei decizii”*, ca urmare a faptului că prin Decizia nr.594 din 20.10.2014 pronunțată de Curtea de Apel Suceava în dosarul nr..... pe care o anexează, se *“ arată nevinovăția pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală și totodată decide ridicarea măsurilor asiguratorii”*.

Întrucât Decizia nr....., Ședința publică din data de 20 octombrie 2014, dată de Curtea de Apel Suceava, Secția penală și pentru cauze cu minori, în dosarul nr., privind pe **dnul Z** este definitivă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației pentru suma de **S lei** reprezentând **S lei** impozit pe venit, **S lei** accesorii aferente impozitului pe venit, **S lei** taxa pe valoarea adăugată, **S lei** accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Prin Decizia nr....., Ședința publică din data de 20 octombrie 2014, dată de Curtea de Apel Suceava, Secția penală și pentru cauze cu minori, în dosarul nr. s-a decis :

“ Admite apelul declarat de inculpatul Culiceanu Constantin împotriva sentinței penale nr.52 din data de 12.03.2014 pronunțată de Tribunalul Botoșani în dosar nr.....

Desființează în totalitate, sentința penală mai sus-menționată și, în rejudecare:

[...]

Achită pe inculpatul Z, CNPpentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prin ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile în formă continuată, prev. și ped. de art.9 alin.1 lit.a din Legea nr.241/2005, modificată, cu aplicarea art.41 alin.2, 42 Cod penal din 1969, în baza disp. art. 396 alin.5 rap. la art.16 alin.1 lit. b, teza întâi Cod procedură penală.

În temeiul disp. art.25 alin.5 Cod procedură penală lasă nesoluționată acțiunea civilă promovată de partea civilă Ministerul Finanțelor Publice-Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani.

Ridică măsurile asiguratorii luate în cursul urmăririi penale prin ordonanța nr.244/P/2011 din 12 iulie 2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani .

Respinge, ca nefondat, apelul declarat de partea civilă Ministerul Finanțelor Publice- Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani.

[...]

Curtea de Apel Suceava, Secția penală și pentru cauze cu minori, în dosarul nr..... a dispus ”respingerea ca nefondat” a apelului formulat de Agenția Națională de Administrare Fiscală- Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași -Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, această decizie fiind definitivă.

În consecință, având în vedere faptul că a încetat motivul care a determinat suspendarea, procedura administrativă de soluționare a contestației formulată de **dnul Z** împotriva Deciziei de impunere nr.IV/..... din 24.11.2011 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale și Deciziei de impunere nr..... privind impozitul pe venit, stabilit de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale, va fi reluată în condițiile prevederilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

IV. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **dnului Z**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de S lei, din care T.V.A. în sumă de S lei și dobânzi de întârziere în sumă de S lei și penalități în sumă de S lei aferente T.V.A, stabilite prin Decizia de impunere nr..... privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă dnul Z îndeplinește condițiile impuse de lege pentru aplicarea regimului special de taxare la revânzare către clienții din România a bunurilor second-hand achiziționate din țară și dacă sumele stabilite prin decizie sunt datorate bugetului general consolidat, în condițiile în care urmare revânzării autoturismelor achiziționate din țară a depășind plafonul legal de scutire de TVA de 35.000 Euro.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că, în perioada 2007-2010, **dnul Z** a achiziționat și comercializat un număr de 50 de autoturisme second-hand, de diferite mărci, iar la data de 20.06.2009 a realizat o cifră de afaceri în sumă de 122.394 lei, depășind plafonul de scutire admis în sumă de 35.000 euro (3.3817 lei/euro curs de schimb BNR la data de 01.01.2007), în conformitate cu prevederile art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal.

Conform art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, **dnul Z** avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire admis, acesta neînregistrându-se în evidența plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată până la data efectuării inspecției fiscale generale, respectiv data de 23.11.2011.

Dnul Z precizează că nu este de acord cu sumele reținute în actele contestate, deoarece “nu a realizat asemenea câștiguri din schimburile de autoturisme efectuate”.

Cu privire la obligația privind plata taxei pe valoarea adăugată, petenta a solicitat efectuarea unei expertize contabile prin care să se stabilească dacă :

“1. sumele consemnate de ANAF în Raportul de Inspecție Fiscală în urma căruia au fost emise deciziile de impunere nr. 24.11.2011-privind impozitul pe venit și nr.7395/2 din 24.11.2011- privind TVA sunt constatate pe baza documentelor financiar-

contabile și care sunt, în acest caz, consecințele contabile și implicațiile fiscale ale activității constând în comercializarea de bunuri second-hand;

2. dacă organele de control fiscal au încadrat corespunzător activitatea desfășurată, având în vedere că aceasta a constat pactic în comercializarea de bunuri second-hand, în sensul dacă inspectorii au avut în vedere și prevederile art. 152 ind. 2 din Codul fiscal;

3. dacă au fost respectate condițiile necesare pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.”

Astfel a fost întocmit Raportul de expertiză contabilă judiciară în Dosarul cauzei nr. 1773/40/2012 din 07 noiembrie 2012 de către expert contabil Ion Miron ales aleatoriu de către Tribunalul Botoșani și Raportul de expertiză contabilă judiciară în Dosarul cauzei nr. 1773/86/2012 de către expert contabil Bădeliță Petronela ales aleatoriu de către Curtea de Apel Suceava, Secția penală și pentru cauze cu minori.

În drept, sunt aplicabile prevederile :

Art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale **pct. 61** și **pct 62** din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

„Art. 152

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, 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).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

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

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.

(4) 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).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

(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 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.

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.

(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și art. 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.”

„Norme metodologice:

Art. 152

61. (1) Cursul de schimb valutar prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării.

(2) În sensul art. 152 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, o operațiune este accesorie activității principale dacă se îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la pct. 47 alin. (3).

(3) În sensul art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă care optează pentru aplicarea regimului normal de taxă trebuie să solicite înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal și să aplice regimul normal de taxă începând cu data înregistrării.

(4) În sensul art. 152 alin. (3), (7) și (9) coroborat cu condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal, persoana impozabilă are dreptul/obligația la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare;

b) bunurilor de capital definite la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, aflate încă în folosință, în scopul desfășurării activității economice în momentul trecerii la regimul normal de taxă, cu condiția ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. Prevederile acestui alineat se completează cu prevederile de la pct. 46.

62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente 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 perioadă 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 de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente 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 la care a fost înregistrată.”

Sunt aplicabile și prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“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.”

Din aceste prevederi legale se reține că, persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, poate beneficia de scutire de TVA, dar în situația în care cifra de afaceri depășește acest plafon de 35.000 euro, persoana impozabilă are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și de a se comporta ca atare (ca un plătitor de TVA).

În situația în care a depășit plafonul legal de 35.000 euro și nu s-a înregistrat la organul fiscal în scopuri de TVA, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă. Quantumul taxei pe valoarea adăugată care se stabilește în sarcina contribuabilului este cel la nivelul taxei pe valoarea adăugată colectată.

Din documentele existente la dosar se reține că, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009-20.06.2009 persoana fizică **Z** a încasat suma de **S lei**, depășind plafonul de scutire de 35.000 euro prevăzut la art. 152 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înscrierea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la înscrierea acestuia din oficiu.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice **Z**, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, aferente unei baze impozabile în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.08.2009-31.12.2010.

Contestatarul, ținând cont de rapoartele de expertiză contabilă judiciare efectuate de experți contabili aleși aleatorii de către Instanța Tribunalului Botoșani și a Curții de Apel Suceava, precum și de răspunsul primit prin e-mail de la Ministerul Finanțelor Publice, Biroul de informare publică București, suține că se încadrează în prevederile art. 152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și că are dreptul de a beneficia de acest regim de scutire și de a achita taxa pe valoarea adăugată aferentă marjei de profit.

Art. 152² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează că:

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

În sensul prezentului articol:

[...]

d) bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în norme;

e) persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare;

f) organizatorul unei vânzări prin licitație publică este persoana impozabilă care, în desfășurarea activității sale economice, oferă bunuri spre vânzare prin licitație publică, în scopul adjudecării acestora de către ofertantul cu prețul cel mai mare;

g) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;

2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare;

h) regimul special reprezintă reglementările speciale prevăzute de prezentul articol pentru taxarea livrărilor de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități la cota de marjă a profitului.

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

- a) o persoană neimpozabilă;
- b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);
- c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

(3) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare poate opta pentru aplicarea regimului special pentru livrarea următoarelor bunuri:

- a) opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat;
- b) opere de artă achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei.

(4) În cazul livrărilor prevăzute la alin. (2) și (3), pentru care se exercită opțiunea prevăzută la alin. (3), baza de impozitare este marja profitului, determinată conform alin. (1) lit. g), exclusiv valoarea taxei aferente. Prin excepție, pentru livrările de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități importate direct de persoana impozabilă revânzătoare, conform alin. (3), prețul de cumpărare pentru calculul marjei de profit este constituit din baza de impozitare la import, stabilită conform art. 139, plus taxa datorată sau achitată la import.

[...]

(6) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la alin. (2) și (3), în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.

[...]

(11) Regimul special nu se aplică pentru:

- a) livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Comunității de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 142 alin. (1) lit. a) și e) - g) și art. 143 alin. (1) lit. h) - m), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;

b) livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(12) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul să înscrie taxa aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special, în mod distinct, în facturile emise clienților. Mențiunea "TVA inclusă și nedeductibilă" va înlocui suma taxei datorate, pe facturi și alte documente emise cumpărătorului, [...]

15) Dispozițiile alin. (1) - (14) se aplică și vânzărilor prin licitație publică efectuate de persoanele impozabile revânzătoare care acționează ca organizatori de vânzări prin licitație publică în condițiile stabilite prin norme."

Cu privire la aplicarea acestor prevederi legale, sunt aplicabile prevederile **pct.64** din Hotărârea Guvernului nr.44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea prevederilor art.152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"64. (1) În sensul art. 152² alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, bunurile second-hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate "ca atare" sau în urma unor reparații."

[...]

În ceea ce privește operațiunile impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, la **art.126** din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se stipulează:

"

Art.126

Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

(8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

[...]

c) achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor art. 152², atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar 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, sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul art. 333 din Directiva 112;

(9) În scopul aplicării art. 152² alin. (15) din Codul fiscal, baza de impozitare pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție sau antichități, efectuate de un organizator de vânzări prin licitație publică, acționând în nume propriu în cadrul unui contract de comision la vânzare în contul persoanei prevăzute la art. 152² alin. (2) lit. a) - d) din Codul fiscal, este constituită din suma totală facturată conform alin. (11), cumpărătorului de către organizatorul vânzării prin licitație publică, din care se scad următoarele:

1. suma netă de plată sau plătită de organizatorul vânzării prin licitație publică comitentului său, stabilită conform alin. (10), și

2. suma taxei colectate de organizatorul vânzării prin licitație publică pentru livrarea sa.

(10) Suma netă de plată sau plătită de organizatorul vânzării prin licitație publică comitentului său va fi egală cu diferența dintre:

a) prețul bunurilor la licitația publică, și

b) valoarea comisionului, inclusiv taxa aferentă, obținut sau care va fi obținut de organizatorul vânzării prin licitație publică de la comitentul său, în cadrul contractului de comision la vânzare.

(11) Organizatorul vânzării prin licitație publică trebuie să emită cumpărătorului o factură sau, după caz bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, care nu trebuie să menționeze separat valoarea taxei dar care trebuie să menționeze următoarele informații:

a) prețul bunurilor vândute la licitație;

b) impozitele, taxele și alte sume de plată;

c) cheltuielile accesorii cum ar fi comisionul, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, percepute de organizator de la cumpărătorul de bunuri.

(12) Organizatorul vânzării prin licitație publică căruia i-au fost transmise bunuri în cadrul unui contract de comision la vânzare trebuie să emită un document către comitentul său, care trebuie să indice valoarea tranzacției, adică prețul bunurilor la licitație, fără a cuprinde valoarea comisionului obținut sau ce va fi obținut de la comitent și pe

baza căreia comitentul, atunci când este persoana impozabilă, trebuie să emită factura organizatorului vânzării prin licitație publică conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal, sau care va servi drept factură pentru orice alte persoane decât cele impozabile înregistrate conform art. 153 din Codul fiscal.

(13) Organizatorii de vânzări prin licitație publică care livrează bunuri în condițiile prevăzute la alin. (9) trebuie să evedențieze în conturile de terți (Debitori/Creditori diverși) sumele obținute sau ce vor fi obținute de la cumpărătorul de bunuri și suma plătită sau de plată vânzătorului de bunuri. Aceste sume trebuie justificate corespunzător cu documente.

(14) Livrarea de bunuri către o persoană impozabilă care este organizator de vânzări prin licitație publică va fi considerată ca fiind efectuată când vânzarea respectivelor bunuri prin licitație publică este efectuată. Prin excepție, în situația în care o licitație publică are loc pe parcursul mai multor zile, livrarea tuturor bunurilor vândute pe parcursul acelei licitații publice se consideră a fi efectuată în ultima zi a licitației în cauză.

În Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se precizează:

“ART.313

(1) În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.

(2) Până la introducerea regimului definitiv prevăzut la articolul 402, regimul prevăzut la alineatul (1) din prezentul articol nu se aplică livrării de mijloace de transport noi efectuate în condițiile menționate la articolul 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a).

ART.314

Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;
(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.

Secțiunea 3

Regimul special pentru vânzările prin licitație publică

ART. 333

(1) În conformitate cu dispozițiile prezentei secțiuni, statele membre pot aplica un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de un organizator de vânzare prin licitație publică, în ceea ce privește livrarea de mărfuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități de către organizatorul respectiv, acționând în nume propriu și în contul persoanelor prevăzute la articolul 334, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește comision la vânzarea prin licitație publică a bunurilor în cauză.

(2) Regimul prevăzut la alineatul (1) nu se aplică livrării de mijloace de transport noi efectuate în conformitate cu condițiile menționate la articolul 138 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a).

ART. 334

Acest regim special se aplică livrărilor efectuate de un organizator al unei vânzări prin licitație publică, acționând în nume propriu, în contul uneia dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri, efectuată de aceasta în conformitate cu contractul pe baza căruia se plătește comision la vânzare, este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri, efectuată de aceasta în conformitate cu contractul pe baza căruia se plătește comision la vânzare, face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) un comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicată în conformitate cu regimul marjei de profit livrării de bunuri, efectuate de acesta în conformitate cu contractul pe baza căruia se plătește comision la vânzare.

ART. 335

Livrarea de bunuri unei persoane impozabile care este organizator de vânzări prin licitație publică se consideră că are loc atunci când are loc vânzarea respectivelor bunuri prin licitație publică.

ART. 336

Baza impozabilă pentru fiecare livrare de bunuri prevăzută în prezenta secțiune este suma totală facturată în conformitate cu articolul 339 achizitorului de către organizatorul vânzării prin licitație publică, din care se scade:

(a) valoarea netă achitată sau care urmează să fie achitată de organizatorul vânzării prin licitație publică comitentului său, determinată în conformitate cu articolul 337;

(b) valoarea TVA plătită de organizatorul vânzării prin licitație publică pentru livrarea sa.

ART.337

Valoarea netă achitată sau care se achită de organizatorul vânzării prin licitație publică comitentului său este egală cu diferența dintre prețul de licitație al bunurilor și valoarea comisionului obținut sau care este obținut de organizatorul vânzării prin licitație publică de la comitentul său în conformitate cu contractul pe baza căruia se plătește comision la vânzare.

ART. 339

Organizatorul vânzării prin licitație publică are obligația de a emite cumpărătorului o factură pe care să se menționeze în mod distinct următoarele informații:

- (a) prețul de licitație al bunurilor;**
- (b) impozitele, drepturile, prelevările și taxele;**
- (c) cheltuielile accesorii, precum cheltuielile pentru comisioane, costurile de ambalare, de transport și de asigurare, solicitate de organizator cumpărătorului bunurilor.**

Pe factura emisă de organizatorul vânzării prin licitație publică nu este necesar să se menționeze, în mod distinct, TVA.”

Din prevederile legale invocate se reține că, pentru livrările de bunuri second-hand, se poate aplica regimul special, dar numai în anumite situații prevăzute în mod expres de lege.

Acest regim special presupune impozitarea cu TVA aplicată asupra marjei de profit, respectiv asupra diferenței dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare.

Regimul special este aplicabil unei persoane impozabile revânzătoare pentru livrările de bunuri second-hand, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori: o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art.141 alin.(2) lit.g), o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital sau o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Prevederile legale invocate precizează și faptul că nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand în sensul prevederilor art.152², atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile.

Legislația din România s-a armonizat cu legislația Comunității Europene, astfel că prevederile Codului fiscal cu privire la aplicarea acestui regim coincid cu cele prevăzute și de Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată mai sus invocată.

Analizând aceste prevederi legale se reține că, în cazul de față, contribuabilul nu are dreptul de a aplica regimul special pentru bunurile second-hand, întrucât nu face dovada că a achiziționat acele bunuri de la persoanele enumerate la art.152² din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei și din Decizia nr. 594, Ședința publică din 20 octombrie 2014 emisă de Curtea de Apel Suceava, Secția penală și pentru cauze cu minori, rezultă că petentul a achiziționat de la persoane fizice și societăți comerciale din România, în perioada 2007-2010 un număr de 50 de autoturisme second-hand, pe care le-a revândut în țară către diverse persoane fizice realizând un venit de S lei (S lei și S euro).

Întrucât contestatorul nu a putut dovedi că bunurile au fost achiziționate de la persoane impozabile revânzătoare care au aplicat la rândul lor regimul special, sau de la persoane care au achitat TVA în țară asupra bunurilor livrate, rezultă că petentul nu are dreptul la aplicarea regimului special, drept pentru care are obligația colectării în totalitate a TVA aferentă prețului de vânzare a bunurilor, nu doar la marja de profit aferentă vânzărilor.

Se reține faptul că expertului contabil Ioan Miron, în raportul de expertiză contabilă judiciară efectuat în Dosarul cauzei nr.1773/40/2012 privind invinuitul Z, a precizat că s-a “ încadrat necorespunzător activitatea desfășurată de inculpat” și că “ bunurile second-hand beneficiază de o încadrare specială în Codul fiscal aspect reglementat de art. 152 ind.2”.

Persoana fizică nu poate fi considerată persoană fizică revânzătoare și nici nu i se poate aplica prevederile alin.(4) din art.152² din Codul fiscal.

Persoana fizică revânzătoare este persoana fizică impozabilă înregistrată conform art.153 din Codul fiscal care precizează:

“(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:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

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;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, pct.64 alin.(7) precizează că:

„(7) În scopul aplicării art. 152² alin. (13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini următoarele obligații:

a) va ține un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special;

b) va ține un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special;

c) va ține un registru comparativ care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată;

d) va ține evidența separată pentru stocurile de bunuri supuse regimului special;

e) va emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură sau orice alt document ce servește drept factură. La factură se anexează declarația furnizorului care confirmă că acesta nu a beneficiat de nici o scutire sau rambursare a taxei pentru cumpărarea, importul sau achiziția intracomunitară de bunuri livrate de persoana impozabilă revânzătoare. Factura emisă prin autofacturare trebuie să cuprindă următoarele informații:

1. numărul de ordine și data emiterii facturii;

2. data achiziției și numărul cu care a fost înregistrată în jurnalul special de cumpărări prevăzut la lit. a) sau data primirii bunurilor;

3. numele și adresa părților;

4. codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile revânzătoare;

5. descrierea și cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;

6. prețul de cumpărare, care se înscrie în factură la momentul cumpărării pentru bunurile în regim de consignație.”

Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele sale, conform prevederilor **art.64 și art.65** din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art.64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care

există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În ceea ce privește susținerea experților contabili (a se vedea dacă petenta se încadrează în plafonul de TVA de 35.000 Euro), potrivit cărora baza de calcul este alta decât cea calculată de inspecția fiscală, această afirmație nu poate fi reținută întrucât petentul nu face dovada cum a ajuns la acea bază de calcul. Experții fac referire la marja profitului, dar în cazul de față prevederile legale privind regimul de scutire prevăzut de art.152² din Codul fiscal nu îi sunt aplicabile. Așa cum rezultă din anexe și din Raportul de inspecție fiscală nr., la data de 20.06.2009 **dnul Z** a realizat o cifră de afaceri în sumă de S lei depășind plafonul legal de 35.000 euro, drept pentru care avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și de a se comporta ca un plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că petentul nu demonstrează că furnizorii săi au aplicat regimul special, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a depășit plafonul legal de TVA și că are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la întregul preț de vânzare, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

De asemenea, având în vedere că debitul în sumă de S lei pentru care s-au calculat accesoriile în sumă de S lei, este datorat și nu a fost achitat la scadență și ținând cont și de principiul de drept “**accessorium sequitur principale**” (accesoriul urmează principalul), urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată și cu privire la accesoriile în sumă de S lei, reprezentând dobânzi în sumă de S lei și penalități în sumă de S lei.

2. Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe venit în sumă de S lei aferent perioadei 01.01.2007-31.12.2010 și accesorii în sumă de S lei aferente impozitului pe venit calculate pentru perioada 01.01.2007-10.11.2011, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.IV/..... privind impozitul pe venit, stabilit de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani –Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. IV/..... 24.11.2011, cauza supusă soluționării este dacă sumele stabilite prin decizie sunt datorate bugetului general consolidat, în condițiile în care

petentul a realizat venituri din vânzarea autoturismelor achiziționate din țară.

În fapt, în anul 2007 **dnul Z** a realizat un venit net de 6.893 lei ca urmare a nedeclarării veniturilor realizate din activități comerciale ce constau în achiziții și livrări de mijloace de transport second-hand din/și în România. Întrucât au fost încălcate prevederile art.46 alin.(1) și alin.(2) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar în sarcina **dnului Z** un impozit pe venit aferent anului 2007 în sumă de **S lei**. Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe venit aferent anului 2007 s-au calculat accesorii în sumă de **S lei** din care dobânzi în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

În anul 2008 **dnul Z** a realizat un venit net de **S lei** ca urmare a nedeclarării veniturilor realizate din activități comerciale ce constau în achiziții și livrări de mijloace de transport second-hand din/și în România. Întrucât au fost încălcate prevederile art.46 alin.(1) și alin.(2) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit suplimentar în sarcina **dnului Z** un impozit pe venit aferent anului 2008 în sumă de **S lei**. Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe venit aferent anului 2008 s-au calculat accesorii în sumă de **S lei** din care dobânzi în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

În anul 2009 **dnul Z** a realizat un venit net de **S lei**, venit realizat din activități comerciale ce constau în achiziții și livrări de mijloace de transport second-hand din/și în România. Întrucât au fost încălcate prevederile art.46 alin.(1) și alin.(2) și art.48 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit suplimentar în sarcina **dnului Z** un impozit pe venit aferent anului 2009 în sumă de **S lei**. Pentru neachitarea la scadență a impozitului pe venit aferent anului 2009 s-au calculat accesorii în sumă de **S lei** din care dobânzi în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

Pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală nu au constatat venit net impozabil.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

Art. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale **pct.36 și pct 37** din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

“Art.48

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

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului,

deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

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

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

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;”

“Norme metodologice

36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, se precizează că, pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în urma inspecției fiscale, organele de control fiscal au constatat că petentul a achiziționat din România autoturisme rulate pe care ulterior le-a vândut la diverse persoane fizice, dar nu a achitat către bugetul de stat impozitul pe venit aferent.

Prin urmare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat și stabilit în sarcina contribuabilului impozitul pe venit, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la impozitul pe venit în sumă de **S lei**.

De asemenea, având în vedere că debitul în sumă de **S lei**, pentru care s-au calculat accesoriile în sumă de **S lei**, este datorat și nu a fost achitat la scadență și ținând cont și de principiul de drept "accessorium sequitur principale" (accesoriul urmează principalul), urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația formulată și cu privire la accesoriile în sumă de **S lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **S lei** și penalități în sumă de **S lei**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **dnul Z** împotriva Deciziei de impunere nr.IV/..... privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, a Deciziei de impunere nr..... din 24.11.2011 privind impozitul pe venit, stabilit de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. IV/..... de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată ;
- **S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei**- impozit pe venit;
- **S lei**- dobânzi aferente impozitului pe venit;
- **S lei**- penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Art.2 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatorului și Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botoșani sau Tribunalul Iași.