



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Galați**



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Galați

Str. Portului, nr. 163, Galați

Tel: 0236 46 04 86

Fax: 0236 43 24 66

e-mail: registratura.darfo.al@anaf.ro

DECIZIA NR. 894/2018

privind soluționarea contestației formulate de

XX,

înregistrată la D.G.R.F.P. Galați

sub nr. GLR_REG – X/17.09.2018

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa GLG – AIF nr. X a sesizat organul de soluționare competent asupra contestației formulate de Persoana fizică neautorizată XX din municipiul X, CNP XX, împotriva Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. X emise de D.G.R.F.P Galați – A.J.F.P X.

Persoana fizică neautorizată XX, are domiciliul ales la cab. av. X X din municipiul X, județul X CNP XX, conform împuternicirii avocațiale nr. X, depusă în original la dosarul cauzei, care a semnat și a aplicat amprenta ștampilei pe contestație, în original, în conformitate cu prevederile art.269, alin.(1), lit.e) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației: îl reprezintă obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de **YY lei**, reprezentând TVA, stabilite prin Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

Analizând **termenul de depunere** a contestației se constată că Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, a fost comunicată contribuabilului, prin poștă, cu scrisoare recomandată, confirmată de primire în data de Y, confirmare depusă la dosarul cauzei, iar contestația a fost depusă la D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P.X sub nr.X

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile procedurale prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1), art. 272 alin.(1) și alin.2, lit. a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Galați este legal investită să soluționeze contestația pe fond.

I. Prin contestația formulată XX solicită anularea Deciziei de impunere nr.X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. X, invocând următoarele motive:

Organele de inspecție fiscală au emis actul administrativ fiscal nou încheiat, respectiv Decizia de impunere GLG_AIF X, fără să țină cont de cele dispuse prin Decizia de soluționare a contestației nr.X, respectiv, fără să obțină documentele în baza cărora au

fost înstrăinate autoturismele care fac obiectul livrărilor de la care/către care au fost achiziționate/livrate, limitându-se să solicite aceasta doar persoanei verificate, care „nu are obligația de a păstra documentele de achiziția/livrare”.

- organele de inspecție fiscală nu au avut un rol activ și nu au obținut documente și informații suplimentare de la instituțiile abilitate sau de la persoanele care au livrat/achiziționat autoturismele, având în vedere „o serie de livrări ce nu reprezintă operațiuni comerciale”, care „nu pot fi avute în vedere la stabilirea TVA colectată.”.

- conform normelor metodologice date în aplicarea art.127, alin.(2), vânzarea bunurilor care sunt folosite în scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, cu excepția cazurilor în care se constată că, activitatea, „este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”, dar, „înstrăinarea unor bunuri mobile (inclusiv autoturisme) din patrimoniul personal nu va fi considerată activitate economică”.

- consideră că, era necesar ca organele de inspecție fiscală să facă diferențierea între vânzările din patrimoniul personal al bunurilor care au fost deținute mai mulți ani și pentru care au fost achitate impozite și taxe, care nu reprezintă o activitate economică și bunurile (autoturismele) deținute temporar care au fost vândute.

- precizează că, „exercitarea dreptului de proprietate de către titularul acestuia nu poate constitui, prin ea însăși, o activitate economică”, iar amplasarea vânzărilor nu poate constitui un criteriu distinctiv între activitate unui operator care acționează privat și cele ale unui operator care desfășoară activități economice (cauza Wellcome Trans C155/94, pct.32 și pct 37, cauza C181/10, pct.37). De asemenea, organul fiscal analizează doar numărul tranzacțiilor, însă acest criteriu nu este recunoscut de CEDO, pentru încadrarea operațiunilor în cele cu caracter de continuitate.

- având în vedere condițiile prevăzute de art.127, alin.(1) și (2) din Codul Fiscal, privind calitatea de persoană impozabilă a domnului XX, acesta consideră că la calculul sumelor stabilite suplimentar, au fost avute în vedere și vânzările autoturismelor proprietate personală, care constituie administrarea patrimoniului propriu, activitate care nu are caracter economic, așa cum rezultă și din documentele anexate contestației (cărți de identitate autoturisme, adeverințe emise de Direcția de impozite și taxe locale).

- invocă faptul că, plafonul de scutire a TVA a fost determinat în mod eronat, deoarece organele de inspecție fiscală au luat în calcul și vânzările autoturismelor din patrimoniul personal, iar criteriul de bază al stabilirii obligațiilor fiscale a fost numărul de tranzacții, criteriu care nu poate constitui un argument pentru încadrarea unei activități economice.

- consideră că, persoana impozabilă nu poate fi decât o persoană fizică privită singular, așa cum este definită la art.125¹, pct.18, or, activitățile desfășurate „au fost efectuate cu bunuri din patrimoniul comun”, bunuri care aparțin și soției, Simion Silvia, invocând prevederile art.339, art.341, art.343, și art. 346, alin.(2) din Noul Cod Civil.

Din constatarea organului de control rezultă că autoturismele vândute erau second – hand, achiziționate de la diferite persoane fizice din interiorul comunității, iar baza de impozitare în acest caz, este marja profitului, determinată ca diferență între prețul de cumpărare exclusiv valoarea taxei aferentă și în consecință, modul de calcul a TVA este greșit.

De asemenea, motivarea organelor de inspecție fiscală este contradictorie referitoare la TVA, acestea menționează în RIF că „TVA inclusă și nedeductibilă - art. 152¹² din Legea nr.571/2003”, iar pe de altă parte, este calculată TVA aferentă acestor achiziții, deși aceasta fusese achitată anterior în țara de origine, astfel încât, „potrivit dispozițiilor art. 152² din Legea nr.571/2003, această taxă nu mai este datorată cu ocazia revânzării de către o persoană fizică în România”.

În concluzie, pentru considerentele prezentate, solicită admiterea contestației și desființarea Deciziilor de impunere nr.X precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. GLG_AIF X, prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale în sumă de YYlei, reprezentând TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X , referitor la aspectele contestate, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Inspecția fiscală s-a efectuat urmarea Deciziei de soluționare a contestațiilor nr. XX, emisă de D.G.R.F.P Galați, prin care s-a dispus desființarea în totalitate, a Deciziei de impunere nr. GLG_AIF XX privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, a Deciziei de impunere nr. GLG_AIF XX privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, precum și a Raportului de inspecție fiscală GLG_AIF X, emise de A.J.F.P. X, în sarcina persoanei fizice XX prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de **YY lei**, reprezentând: impozit pe venit în sumă de **Y lei**, TVA în sumă de **YY lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **Y lei** .

Verificarea efectuată vizează aceleași obligații fiscale și aceeași perioadă pentru care a fost efectuată inspecția fiscală anterioară, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

TVA

Verificarea a fost efectuată pentru perioada 01.10.2011 – 30.09.2016, în baza Legii nr.571/2003, privind Codul Fiscal(Titul VI) cu modificările și completările ulterioare, HG nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificările și completările ulterioare până la data de 31.12.2015, precum și a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă de la 01.01.2016.

Din verificarea documentelor transmise prin adresa nr.A_VEF X de către ANAF – Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, Direcția Persoane Fizice Risc Fiscal, s-a constatat că, în perioada 2012 – 2013 persoana fizică XX , a obținut venituri din comercializarea autoturismelor second - hand , realizând o cifră de afaceri în valoare de X lei (anul 2012 – X lei; anul 2013 – X lei).

În vederea stabilirii corecte a materiei fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat domnului XX documente justificative, dar acesta nu a răspuns solicitării. Prin adresele nr.XX, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P X, au solicitat Serviciului Public Comunitar Regimul Permise de Conducere și Înmatriculări a Autovehiculelor precum și Direcției de Impozite și Taxe Locale X , documentele (contracte de vânzare – cumpărare) în baza cărora au fost înmatriculate/ radiate de la rolul persoanei fizice XX , autoturismele valorificate.

De asemenea, prin adresele nr.X, au fost solicitate documente unor terți, respectiv SC X SRL, CUI XX, cu sediul în localitatea X, Brașov, SC X SRL, CUI X, cu sediul în municipiul X și Direcției de Impozite și Taxe Locale din municipiul X, jud. Prahova.

Având în vedere că, domnul XX nu s-a prezentat și nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele aferente tranzacțiilor efectuate, prin adresa nr.X, transmisă prin poștă contestatarului și confirmată de primire în data de 03.11.2017, precum și pe adresa de e-mail a reprezentantului, respectiv Cabinetul de Avocatură X, au fost solicitate, copii după documentele privind achizițiile și vânzările de autoturisme în perioada verificată, precum și clarificarea situației unor autoturisme deținute în patrimoniul personal.

Până la data finalizării inspecției fiscale nici contribuabilul și nici cabinetul de avocatură, nu au prezentat documentele solicitate în vederea clarificării situației autoturismelor aflate în patrimoniul personal sau al soției.

Din documentele verificate(contracte, facturi, contracte de transfer, etc.) , organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 – 2016, PFN XX a efectuat activitatea de comerț cu mașini second-hand, achiziționate de la furnizori interni și externi, astfel:

- de la persoane juridice române, în baza facturilor, care au mențiunea la rubrica TVA „TVA inclusă și nedeductibilă, art.152² din Codul Fiscal”;

- de la furnizori interni, persoane fizice – neplătitori de TVA în baza contractelor de vânzare-cumpărare;

- de la furnizori externi, persoane juridice, în baza facturilor, care au mențiunea la rubrica TVA „livrare intracomunitară scutită de impozit în Germania cf. alin.4, nr.1, lit.b)”;

- de la furnizori externi, persoane fizice, în baza contractelor de vânzare cumpărare, pe care nu sunt menționați cu privire la TVA.

Urmarea verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2011 – 2016, PFN XX a realizat o activitate economică, în mod repetat, de o manieră independentă, cu scopul de a obține venituri cu caracter de continuitate, așa cum sunt prevăzute la art.127, alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 precum și la art.269 din Legea nr.227/2015, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea documentelor pentru perioada 01.10.2011 – 30.09.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că PFN XX a realizat un venit în valoarea de YY lei din vânzarea unui număr de X autoturisme, astfel:

Anul	nr. achiziții	suma achitată	nr.vânzări	suma încasată
2010	X	Y	0	0
2011	X	Y	X	Y
2012	X	Y	X	Y
2013	X	Y	X	Y
2014	X	Y	0	Y
2015	X	Y	X	Y
TOTAL	X	Y	X	Y

Urmare a centralizării veniturilor, s-a stabilit că în anul 2012, persoana fizică XX , a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro(119.000 lei), stabilit de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, valabil la acea dată, realizând în luna martie o cifră de afaceri în sumă de YY lei.

În conformitate cu prevederile art.152, alin.(6), din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, începând cu data de 01.05.2012, persoana fizică XX , avea obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA.

TVA deductibilă

Referitor la TVA deductibilă, în conformitate cu prevederile art.153 și a pct.62, alin(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice date în aplicarea Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, contribuabilul nu-și poate exercita dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, pentru facturile de achiziție puse la dispoziția organelor de control, persoana fizică XX nu are drept de deducere, întrucât pe toate cele 6 facturi este prevăzut la rubrica TVA „, TVA inclus și nedeductibil, conform art.152² din Codul Fiscal”.

Urmarea verificării documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Galați, au stabilit în sarcina persoanei fizice XX , pentru perioada 01.05.2012 – 30.09.2016, o obligație suplimentară de plată reprezentând TVA în sumă de YYlei, aferentă tranzacțiilor cu autoturisme second-hand.

TVA colectată.

Deoarece acesta nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei impozabile pentru livrările de autoturisme efectuate în perioada 01.05.2012 – 30.09.2016, în valoare totală de YY lei, cu TVA aferentă în sumă de YYlei, astfel:

- în perioada 01.05.2012 – 31.12.2012, au fost tranzacționate X autoturisme în valoare totală de Y lei, din care TVA în sumă de Y lei;

- în anul 2013 au fost tranzacționate X autoturisme în valoare totală de Y lei, din care TVA în sumă de Y lei;

- în anul 2015, au fost tranzacționate X autoturisme, în valoare totală de Y lei, din care TVA în sumă de Y lei.

La stabilirea TVA colectată nu au fost luate în calcul un număr de X tranzacții (34 - 23), în valoare de Y lei (Y lei – Y lei), din următoarele motive:

- Tranzacția în sumă de Y lei, deoarece a fost efectuată în anul 2011;

- Patru tranzacții cu o valoare de Y lei, pentru care nu au fost primite documente de achiziție;

- Șase tranzacții în valoare de Y lei, care au fost tranzacționate în anul 2012, până la data de 01.05.2012, când petentul avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pentru activitate de comercializare a autovehiculelor au stabilit o TVA colectată pentru perioada verificată (01.06.2012 – 30.09.2016), în sumă de YY lei.

Prin referatul motivat cu propuneri de soluționare, întocmit în conformitate cu prevederile Ordinului P.A.N.A.F nr. 3741/2015 pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, organul emitent al actului administrativ fiscal contestat propune, **respingerea ca neîntemeiată** a contestației *formulate împotriva obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. X*, emise de ANAF - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați pentru suma de YY lei, reprezentand TVA. Organele de inspecție fiscală precizează că, în cauză, **nu a fost întocmită sesizare penală**.

III. Luând în considerare constatările organului de impunere, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada impusă, se rețin următoarele :

Soluționarea cauzei se va face în conformitate cu prevederile art. 276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: “(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării” și ale punctului 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/ 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:”Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În temeiul prevederilor legislative invocate mai sus și față de motivele invocate în susținerea cererii de admitere a acțiunii formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. GLG_AIF X , emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - A.J.F.P X, se rețin următoarele:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați, prin Serviciul soluționare contestații , este investită să se pronunțe dacă în mod legal și corect organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Galați, au stabilit în sarcina XX , obligațiile fiscale suplimentare în sumă de YY lei, reprezentand TVA, stabilită prin Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, potrivit celor reținute în continuare.

În fapt, urmarea adresei nr.X, emisă de ANAF – Direcția Generală Control Fiscal Persoane Fizice – Direcția Persoane Fizice cu Risc Fiscal, înregistrată la A.J.F.P Galați sub nr. X, prin care se solicită efectuarea unei inspecții fiscale la PFN XX , organele din cadrul AIF - A.J.F.P Galați, au procedat la verificarea persoanei fizice, întocmind Raportul de inspecție fiscală nr. *GLG_AIF XX în baza căruia au fost emise Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere nr. X , precum și Decizia de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă de YY lei*, reprezentând impozit pe venit în sumă de Y lei, contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de Y lei și TVA în sumă de YY lei.

Având în vedere că, organele de inspecție fiscală, nu au prezentat argumente privind stabilirea prin estimare a bazei impozabile și implicit a obligațiilor suplimentare de plată reprezentând, TVA, impozit pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, reținându-se că, pe perioada suspendării inspecției fiscale 27.01.2017 – 28.03.2017, nu au fost solicitate documente suplimentare de la instituții publice sau persoane fizice/juridice, în vederea stabilirii în mod corect și legal a obligațiilor fiscale, prin Decizia de soluționare a contestației nr.XX s-a dispus desființarea, în totalitate, a actelor administrativ fiscale emise în sarcina PFN XX.

Prin Avizul de inspecție fiscală nr.X, organele de inspecție fiscală au comunicat contribuabilului că, în vederea efectuării reverificării, în data de 18.10.2017 este invitat la sediul A.J.F.P X.

Organele de inspecție fiscală, urmare reverificării, au constatat că, domnul XX , în perioada 01.10.2011 –30.09.2016, a realizat venituri din vânzarea a X autoturisme de proveniență străină, second - hand, obținând venituri impozabile în sumă de X lei, astfel:

- | | |
|-------------|----------|
| - anul 2011 | - X lei; |
| - anul 2012 | - X lei; |
| - anul 2013 | - X lei; |
| - anul 2015 | - X lei; |

Urmarea centralizării veniturilor, organele de inspecție fiscală au constatat că **PFN XX , a obținut în anul 2012, respectiv la 31.03.2012, un venit în sumă de Y lei, depășind plafonul de scutire de Y euro (Y lei) , stabilit de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003**, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la acea dată.

Veniturile care au condus la depășirea plafonul de scutire de TVA au fost cele stabilite de către organele de inspecție fiscală, urmarea a valorificării, de către domnul XX , a unui număr de X autoturisme second-hand din cele nouă autoturisme vândute în perioada ianuarie – mai 2012.

În continuare se va proceda la analiza motivelor din contestație, în raport cu situația de fapt fiscală constatată de către organul de inspecție fiscală și temeiurile de drept aplicabile în materie.

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Galați, în vederea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare au solicitat prin adresele nr.X, Serviciului Public Comunitar Regimul Permise de Conducere și Înmatriculări a Autovehiculelor precum și Direcției de Impozite și Taxe Locale X , documentele (contracte de vânzare – cumpărare) în baza cărora au fost înmatriculate/ radiate de la rolul persoanei fizice XX , autoturismele valorificate.

De asemenea, au fost solicitate documente (acte de vânzare - cumpărare), prin adresele X de la SC X SRL, CUI X, Brașov, SC X SRL, CUI X, Brăila precum și Direcției de impozite și Taxe Locale X.

Urmare a solicitărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, 2011 – 2016, PFN XX a obținut venituri impozabile în sumă de Y lei, din livrarea a X autoturisme second hand, astfel:

- anul 2011 - Y lei;
- anul 2012 - Y lei;
- anul 2013 - Y lei;
- anul 2015 - Y lei;

S-a reținut astfel, că la anul 2012, respectiv în luna martie, PFN XX a depășit plafonul de scutire a TVA, drept pentru care, avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.152, alin. (6), din Codul Fiscal care stipulează: „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”

Conform pct.62, alin. 2, lit. a) din H.G. 44/2004: „, 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”

Conform art 153, alin.(1), lit. b) din Codul Fiscal: „(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), 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 a depășit acest plafon.”

Referitor la susținerea petentului privind calculul TVA la marja profitului, se reține că în regim second hand, activitatea de comerț presupune vânzarea bunurilor prin scutirea de la plata TVA aplicată la baza impozabilă de vânzare a produselor, taxa pe valoarea adăugată fiind colectată doar la marja de profit aferentă vânzării bunurilor, astfel :

Conform Legii nr.571/2003, art.152², alin.(2) :

„(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.”

Articolul 152², alin.4 din Legea 571/2003, precizează :

(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.”

Marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare prevăzută de art.152², alin.1, lit.g din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal

„ 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;”

La pct (13) și (14) ale art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal se prevede:

(13) „În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să îndeplinească următoarele **obligații**:

a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și art. 156²;

b) să țină evidența operațiunilor pentru care se aplică regimul special.

(14) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care efectuează atât operațiuni supuse regimului normal de taxă, cât și regimului special, trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim;

b) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și art. 156².

Conform pct.64, alin (7) din HG nr.44/2004 dat în aplicarea art. 152² din Legea nr.571/2003 privind Codului Fiscal :

„ (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 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. 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.”

Conform prevederilor legale menționate mai sus, se reține că pentru a beneficia de calculul TVA la marja profitului, **XX avea obligația să fie înregistrat ca plătitor de TVA conform art.152, alin.(6)**, fapt care nu s-a întâmplat.

Deoarece **PFN XX nu s-a înregistrat în scopuri de TVA** conform art.152, alin. (6), din Codul Fiscal și nu a îndeplinit condițiile prevăzute la art. 152², pct. 13 din Codul Fiscal , respectiv pct. 64, alin. (7) din Normele de aplicare a Codului Fiscal privind Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, **organele de inspecție, în mod legal, au procedat la calcularea TVA aferentă veniturilor realizate din vânzări, aplicandu-se procedeul sutei mărite** conform art. 140 din Codul Fiscal (pct. 23, alin. 2 din HG 44 /2004).

În conformitate cu prevederile art. 137, alin (1), lit.a și alin (2), lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare a TVA este constituită, „ pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b și c, din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care ar fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile directe legate de prețul acestor operațiuni;” de asemenea, „baza de impozitare pentru TVA cuprinde impozitele si taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția TVA”. În conformitate cu Decizia nr. 6/2014 a Comisiei Centrale Fiscale, de modificare a Deciziei nr. 2/2011, în vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin.1, lit.a și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA prin aplicarea procedurii sutei marite în conformitate cu prevederile pct 23, alin (2) din Normele metodologice date în aplicarea art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Pct.23 „(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Urmare verificării tranzacțiilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit în baza contractelor de vânzare - cumpărare, TVA colectată în sumă de **YY lei** din care:

- în anul 2012, TVA colectată în sumă de Y lei, din vânzarea a X autoturisme (X contracte);
- în anul 2013, TVA colectată în sumă de Y lei, din vânzarea a X autoturisme (X contracte);
- în anul 2015, TVA colectată în sumă de Y lei, din vânzarea a X autoturisme (X contracte);

Deoarece prin Raportul de inspecție fiscală au fost constatate inadvertențe între numărul de autoturisme tranzacționate și sumele aferente respectivelor tranzacții, prin adresa nr.GLR_REG X s-a solicitat completarea Referatului cu propuneri de soluționare cu privire la aceste inadvertențe.

Prin adresa de răspuns nr. X, înregistrată la D.G.R.F.P Galați sub nr. GLR_REG X, organul emitent al actului administrativ fiscal atacat menționează că diferențele constatate se datorează erorii de redactare și nu de calcul, TVA stabilită suplimentar fiind în sumă de YYlei.

Din constatările organelor de inspecție fiscală s-a reținut că, din cele X de autoturisme livrate de persoana fizică XX în perioada 2011 - 2015, la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând TVA în sumă de YY lei, au fost luate în calcul un număr de X de tranzacții efectuate în perioada mai 2012 – decembrie 2015.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare un număr de 12 tranzacții efectuate de petent cu o valoare totală de Y lei, prin prisma următoarelor considerente.

- un autoturism cu o valoare de Y lei, a fost vândut în anul 2011;

- două autoturisme cu o valoare de Y lei, pentru care nu au fost primite documente de achiziție;

- nouă autoturisme cu o valoare de Y lei, care au fost tranzacționate în anul 2012, până la data de 01.05.2012, când petentul avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA.

Referitor la afirmația petentului că organele de inspecție fiscală au calculat eronat TVA stabilită suplimentar, în conformitate cu prevederile art.153 și a pct.62, alin(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice date în aplicarea Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, contribuabilul nu-și poate exercita dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA.

Astfel, în conformitate cu prevederile legale, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor, pentru facturile de achiziție puse la dispoziția organelor de control, persoana fizică XX nu are drept de deducere, întrucât pe toate cele 6 facturi este prevăzut la rubrica TVA „ TVA inclus și nedeductibil, conform art.152² din Codul Fiscal”.

În perioada 01.05.2012 - 31.12.2015, PFN XX nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat TVA deductibilă.

În susținerea celor de mai sus, contestatorul nu a depus la dosarul cauzei documente(facturi fiscale) de achiziție, conform cărora, avea dreptul să deducă TVA aferentă, iar din constatările organelor de inspecție fiscală, s-a reținut că, achizițiile efectuate de PFN XX au fost în baza contractelor de vânzare-cumpărare, documente care nu conțin TVA iar pe cele X(X) facturi de achiziție este prevăzut la rubrica TVA „ TVA inclus și nedeductibil, conform art.152² din Codul Fiscal .

Se reține, astfel că la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din comercializarea de autoturisme, s-au avut în vedere și dispozițiile art.167, art.168, lit.a), art.178, lit.a) și art.179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care prevăd:

Art.167 „Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

Art.168 „În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: (a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă; ”

Art. 178 „ Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6; ”

Art. 179 „Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178. ”

Astfel, pentru perioada verificată, s-a reținut că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina PFN XX , TVA suplimentară de plată în sumă de **YYlei**, urmarea depășirii plafonului de scutire a TVA din valorificarea mașinilor second-hand.

Cu privire la afirmația petentului, prin contestație că, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de soluția organelor de soluționare dată în Decizia nr.XX, în sensul că nu au fost obținute documente în baza cărora au fost înstrăinate autoturismele care fac obiectul livrărilor, se rețin următoarele:

Prin decizia de soluționare a contestației invocată de petent, s-a dispus desființarea, în totalitate a actului administrativ fiscal atacat deoarece sumele stabilite

suplimentar au fost calculate prin estimare, iar pentru un număr de trei autoturisme nu au fost prezentate documentele de înstrăinare.

Prin noul act administrativ fiscal întocmit, respectiv Decizia de impunere nr.X și prin Raportul de inspecție fiscală în baza căruia a fost emisă, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea sumelor suplimentare având în vedere documentele de proveniență al celor trei autoturisme, care se regăsesc în copie la dosarul cauzei, respectiv:

- pentru autoturismul, marca X, seria sașiu X, achiziționat cu factura nr.X de către XX , a fost prezentat documentul de vânzare din data de 23.05.2012, având la rubrica „Cumpărător” pe domnul Y;

- pentru autoturismul marca X, seria sașiu X, achiziționat la data de 02.04.2012 de către XX în baza contractului de vânzare – cumpărare, de la Y, a fost prezentat documentul de vânzare din data de 02.04.2012 având la rubrica „Cumpărător” pe domnul X .

- pentru autoturismul marca Y, seria sașiu Y, achiziționat la data de 21.05.2013 de către XX în baza contractului de vânzare – cumpărare, de la Y, a fost prezentat documentul de vânzare din data de 03.06.2013 având la rubrica „Cumpărător” pe domnul X și X.

În ceea ce privește susținerea petentului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere „ operațiuni „comerciale” care nu au existat”, din Raportul de Inspecție fiscală și din documentele existente la dosarul cauzei, s-a reținut că pentru cele trei autoturisme achiziționate (marca Mercedes, seria sașiu X, marca Volkswagen Passat, seria sașiu X marca Peugeot 307, seria sașiu VX), organele de inspecție fiscală au solicitat documente suplimentare și au depus la dosarul cauzei copie după documentele de vânzare ale autoturismelor respective din care reiese că acestea au fost valorificate de domnul XX .

În vederea determinării unei situații fiscale corecte, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele de vânzare-cumpărare, în baza cărora au fost înregistrate pe rolul persoanei fizice XX , autoturismele care fac obiectul livrărilor, inclusiv documentele de vânzare-cumpărare în baza cărora au fost scoase de la rolul petentului autoturismele livrate, respectivele documente fiind depuse, în copie, la dosarul cauzei, astfel că susținerea petentului nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Se reține astfel, că organele de inspecție fiscală au respectat întocmai prevederile art. 129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările ulterioare care stipulează „(1) în situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

În ceea ce privește susținerea domnului XX cu privire la faptul că organul de control a stabilit în mod eronat că acesta are calitatea de persoană impozabilă deoarece autoturismele tranzacționate făceau parte din patrimoniul personală , se reține că, prevederile art 127, al. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art.127 „(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."*

De asemenea, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele depuse la dosarul cauzei se reține că, în perioada verificată, PFN XX a comercializat, un număr de **X autoturisme în aceeași lună în care au fost achiziționate, un număr de X autoturisme în luna următoare celei de achiziție, un număr de X autoturisme în a doua lună de achiziție**, un autoturism X, **cu o lună înainte de achiziție**, (vândut către X din X, la data de 07.08.2012 și întocmit contractul de achiziție(CVC) de la X din X la data de 06.09.2012) , X autoturisme au fost comercializate după două luni și un singur autoturism a fost valorificat după un an de zile.

De asemenea, prin adresa nr.X, transmisă prin poștă contestatarului și confirmată de primire în data de 03.11.2017, precum și pe adresa de e-mail a reprezentantului, respectiv Cabinetul de Avocatură X, organele de inspecție fiscală au solicitat domnului XX să pună la dispoziția acestora, copii după documentele privind achizițiile și vânzările de autoturisme în perioada verificată, precum și clarificarea situației unor autoturisme deținute în patrimoniul personal, solicitare rămasă fără răspuns, petentul încălcând prevederile art.124, alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează.

„ (2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

Din cele de mai sus, reiese că PFN XX , a refuzat să dea curs invitației organelor de inspecție fiscală și să prezinte documente în susținerea cauzei.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține, că stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând TVA în suma de YY lei **s-a efectuat numai în baza documentelor deținute(contracte de vânzare – cumpărare) obținute de la instituții publice și în atare împrejurare de fapt în condițiile în care, din documentele depuse la dosarul cauzei nu rezultă o altă stare de fapt decât cea reținută de organul fiscal de administrare în actul administrativ fiscal contestat, se va respinge ca neîntemeiată contestația depusă de PFN XX pentru suma de YY lei.**

Având în vedere cele reținute, precum și prevederile art.279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1, lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală **se va respinge, ca neîntemeiată, contestația formulată de către PFN XX** împotriva Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X , de către D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P X.

Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative în vigoare pentru speța în cauză, coroborate cu art. 269(1), art. 270(1), art.273), art.276, alin(1) și (2) și art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, și a pct. 11.1, lit. a, din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică XX , CNP XX , cu domiciliul ales la cab. av. X din municipiul X împotriva Deciziei de impunere nr. X privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare

stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, precum și a Raportului de inspecție fiscală X , emise de A.J.F.P. X, vizând obligațiile fiscale de plată reprezentând TVA în sumă de **YY lei** .

2. În temeiul art. 273, alin. (2) din Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,