

DECIZIA NR. 1585/2019
privind soluționarea contestațiilor formulate de
AL din mun. X, județul X,
înregistrate la D.G.F.P. X sub nr. 32808/22.10.2018 și nr. 912/10.01.2019, și reînregistrate
cu nr. 21665/18.06.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de către A.J.F.P. X –Serviciul Juridic prin adresa nr. 13113/14.06.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X sub nr. 21665/18.06.2019, cu privire la cu privire la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de către dl AL, CNP X, domiciliat în mun. X, str. L C. Babeș, nr. 9, bl. 13, sc. B, ap.6, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 57426/01.10.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018 și are ca obiect suma totală de X1 lei din care X2 lei TVA, X3 lei impozit pe venit și X4 lei CASS, precum și baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de -X5 lei.

De asemenea, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 37341/13.11.2018, petenta solicită anularea în tot a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/12.10.2018, prin care au fost stabilite în sarcina sa accesorii de plată în sumă totală de X6 lei.

Contestația formulată împotriva Deciziilor nr. X/30.07.2019, nr. Y/30.07.2018 și nr. Z/30.07.2018 a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data confirmării comunicării deciziilor, respectiv data de 13.08.2018 și data depunerii contestației la oficiul poștal, respectiv 28.09.2018, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul conținând contestația în original.

Pentru contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/12.10.2018, se reține că nu a fost anexat la dosar document din care să rezulte data comunicării deciziei de accesorii dar, având în vedere data emiterii Deciziei, respectiv data de 12.10.2018 și data depunerii contestației la organul fiscal, 12.11.2018, se constată că a fost respectat termenul de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În cauză, prin Decizia nr. 2598/2019, D.R.G.F.P. X- Serviciul Soluționare Contestații a dispus suspendarea soluționării contestației cu privire obligații fiscale în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei TVA, X3 lei impozit pe venit și X4 lei CASS, precum și pentru baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de -X5 lei aferentă anului 2014, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018- corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 și prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018, contestate de dl AL, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea

motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 21665/18.06.2019, A.J.F.P. X– Serviciul Juridic a înștiințat cu privire la faptul că prin Încheierea nr. 52/Camera preliminară/ 21.05.2019, pronunțată în dosarul nr. X/62/2019, Tribunalul X a respins plângerea formulată de A.J.F.P. X împotriva soluției de clasare dispusă prin rechizitoriul întocmit de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în dosarul penal nr. X/P/2018, soluție menținută prin Ordonanța prim procurorului Parchetul de pe lângă Tribunalul X din data de 08.03.2019, soluția fiind definitivă.

La dosarul contestației se află anexate copii după Ordonanța de clasare din data de 17.01.2019 în dosarul nr. X/P/2018 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, Ordonanța prim procurorului Parchetul de pe lângă Tribunalul X 26/II-2/2019 din data de 08.03.2019, Încheierea penală nr. 52/Camera preliminară din 21.05.2019 și după Referatul cu propunere de clasare în dosarul X/P/2018.

Contestațiile sunt formulate prin avocat TT, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială seria X nr. 152874/2018 și sunt semnate în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și (2) și art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de dl AL din mun. X, prin avocat.

I. Prin contestația formulată, dl AL din mun. X, jud. X, solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019, a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018, acte emise de către A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.

Totodată, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. X cu nr. 37341/13.11.2018 și la Serviciul soluționare contestații sub nr. 912/10.01.2019, societatea se îndreaptă împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/12.10.2018, și solicită anularea acesteia cu privire la accesoriile în sumă totală de X6 lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA.

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că echipa de inspecție fiscală a reținut că în perioada 01.10.2012-31.12.2015 dl AL a efectuat un număr de 69 tranzacții cu bunuri mobile, și a concluzionat că acesta a desfășurat o activitate independentă în scopul obținerii de venituri din vânzarea de bunuri mobile.

A) Pe linie de procedură

1) Contestatarul consideră că perioada supusă verificării cuprinsă în intervalul 01.01.2012- 31.12.2012 nu mai putea face obiectul inspecției fiscale în vederea stabilirii de obligații fiscale cu titlu de impozit pe venit, contribuții de asigurări sociale de sănătate sau TVA, la care se adaugă obligațiile de plată accesorii și invocă în susținere prevederile art. 91 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2) Petentul consideră că dispozițiile legale care stabilesc obligația sa de a se înregistra ca plătitor de TVA încalcă principiul certitudinii impunerii, și invocă prevederile art. 6 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, conform cărora „proiectul de act normativ trebuie să instituie reguli necesare, suficiente și posibile care să conducă la o cât mai mare stabilitate și eficiență legislativă”.

Totodată, dl Aldasoro invocă principiul „*in dubio contra fiscum*” conform căruia prevederile legale incerte se interpretează în contra autorităților fiscale, recte, în favoarea contribuabilului.

Contestatarul susține că, spre deosebire de legea penală, unde necunoașterea sau cunoașterea greșită a dispozițiilor legale nu apără de pedeapsă, dispozițiile Codului fiscal nu

sunt obligatoriu a fi cunoscute de către toți cetățenii, obligațiile instituite de legea fiscală, precum și normele de interpretare sau de aplicare a acesteia, trebuind a fi aduse la cunoștința populației, impuse de organele abilitate ale statului și nu lăsate la aprecierea contribuabilului. Acesta impută organelor fiscale faptul că nu i s-a adus la cunoștință că trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA, considerând că astfel, în favoarea sa operează principiul „*in dubio contra fiscum*”, neputând fi sancționat pentru neînregistrarea în scopuri de TVA, atâta timp cât însuși organul fiscal a omis efectuarea acestui demers.

A) Pe fond

Petentul susține că nu are calitate de persoană impozabilă în sensul art. 127 din Codul fiscal deoarece actele de vânzare-cumpărare ce au avut ca obiect autoturismele analizate de inspectorii fiscali nu intră în categoria tranzacțiilor care prin natura lor fac obiectul taxării din punct de vedere al TVA, precizând că nu există caracterul de continuitate în lipsa existenței scopului revânzării, scop ce trebuie să existe (și să fie dovedit) la momentul dobândirii (achiziției în scopul revânzării).

În motivarea în drept a contestației este invocată jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-180/10 și C 181/10 Slaby și Kuc (pct. 45) din care rezultă că simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun, nu constituie prin ea însăși o activitate economică.

Petentul consideră că faptul că au fost realizate mai multe tranzacții cu bunuri mobile nu dă automat caracter continuu și de activitate comercială acestora și că organele de control nu au făcut dovada faptului că din înstrăinarea bunurilor mobile în discuție ar fi realizat un venit permanent și că acest venit este îndeletnicirea sa.

Contestatarul interpretează prevederile art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în sensul că instituie obligația imperativă a autorității de a înregistra contribuabilul ca plătitor de TVA și consideră că din moment ce autoritatea, în calitate de profesionist, nu a dispus înregistrarea contestatarului în scop de TVA, în mod evident nu îi puteau fi imputate obligații fiscale cu acest titlu. Acesta face referire la jurisprudența europeană, în Hotărârea din 07.10.2011 CEDO în cauza nr. 39766/05 Serkov vs. Ucraina, din care s-au evidențiat o serie de considerente și principii în materia aplicării taxei pe valoarea adăugată, în care Curtea a opinat că absenta predictibilității necesare și a clarității legislației naționale cu privire la o asemenea problemă fiscală importantă, generând interpretări juridice contrare, determină nerespectarea cerinței privind „calitatea dreptului” prevăzută de Convenție.

Petentul invocă decizia CJUE în cauza Salomie&Oltean și susține că organele fiscale erau datoare ca în timpul controlului fiscal în cadrul căruia stabileau calitatea de persoană impozabilă a unei persoane, să scadă din quantumul TVA care trebuia colectat quantumul TVA care era deductibil pentru perioada în discuție.

Contestatarul dezaprobă metoda de lucru a organelor de control care nu i-au acordat dreptului de deducere a TVA, încălcând astfel principiul neutralității fiscale și precizează că inspectorii fiscali trebuiau să țină cont de o serie de costuri (cheltuieli constând în costul deplasărilor în afara țării, cazare pe durata a 3 nopți, numere de înmatriculare provizorii din alte state membre UE, carburant, taxă de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto) pentru care trebuia să se acorde drept de deducere, chiar dacă nu au fost păstrate documentele primare acestea putând fi estimate.

Persoana verificată mai precizează că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut la art. 152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale).

Reclamantul susține că acest regim special se aplică de drept în speță, în condițiile în care acesta a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile, și consideră că textul art. 152² alin. (2) este imperativ în acest sens, singura derogare de la acest regim fiind lăsată la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit, petentul afirmă că organul fiscal trebuia să stabilească „baza de impunere” ținând cont de faptul că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli, și pretinde că organului fiscal trebuia să procedeze la estimarea cheltuielilor în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere cu privire la anumite achiziții de autoturisme, însumând 36.971 lei în anul 2012 și 21.559 lei în 2013, pe motiv că nu au fost prezentate documente de plată, petentul susține că din moment ce s-a făcut dovada înstrăinării ulterioare de către contribuabil a acelorași bunuri și însăși organul fiscal probează caracterul economic al tranzacțiilor, este cât se poate de evident faptul că prețul acestor autoturisme a fost achitat în vederea dobândirii lor.

Totodată, persoana impozabilă contestă modalitatea în care procedează organul de control, susținând că acesta estimează în detrimentul contribuabilului prețul de vânzare al autoturismelor când acesta este mai mic decât prețul de achiziție, însă înlătură integral de la beneficiul deductibilității prețul de achiziție.

Contestatorul sesizează că la stabilirea unor obligații de plată cu titlu de TVA organele de control s-au raportat la alte sume de bani decât cele stabilite în contractele de vânzare-cumpărare cu titlu de preț, în sensul că organul de inspecție fiscală a apreciat în cazul autoturismelor vândute cu un preț mai mic decât prețul de achiziție, că obligația de plată cu titlu de TVA trebuie calculată prin raportare la prețul de achiziție, iar nu la prețul de vânzare, motivând că înstrăinarea nu se putea realiza la un preț inferior prețului de cumpărare, întrucât tranzacția nu ar mai fi fost purtătoare de profit și consideră că inspectorii fiscali nu aveau aptitudinea de a stabili un alt preț de vânzare în baza propriilor aprecieri subiective, indiferent dacă prețul de vânzare stabilit de către părțile contractante este mai mic, mai mare sau egal cu prețul de achiziție.

În susținerea contestației, petentul afirmă că o parte dintre autoturismele utilizate de el și de familia sa în scop personal nu au fost excluse din cadrul tranzacțiilor impozabile, cu toate că utilizarea în scop personal înlătură posibilitatea existenței scopului revânzării la momentul achiziției.

În ceea ce privește accesoriile aferente sumelor contestate, petenta afirmă că i-au fost în mod greșit imputate, motivând că și obligația principală producătoare de accesorii reprezintă un act contrar dispozițiilor legale în materie fiscală.

Potentul susține că organul fiscal a fost înștiințat semestrial, urmare a obligațiilor declarative stabilite în sarcina notarilor publici, despre tranzacțiile derulate de către contestator, așadar, trebuia să verifice la timp și în fiecare an tranzacțiile efectuate de către dl Aldasoro și să stabilească existența obligației de plată a taxei pe valoare adăugată, cât și quantumul acesteia și scadența, pentru a putea ști cât și până la ce dată trebuie să se plătească/ sau dacă există obligație de plată.

Potentul precizează că în lipsa emiterii unei decizii de impunere care să stabilească în concret suma ce trebuie plătită cu titlu de TVA și data scadenței, și în lipsa comunicării către contribuabil a unei astfel de decizii, nu poate ști cât să plătească și până la ce dată.

II.1 Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019 și prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Q/30.07.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au stabilit suplimentar de plată în sarcina d-lui AL, CNP X, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de X1 lei din care X2 lei TVA, perioada verificată fiind 01.10.2012-31.12.2015, X3 lei impozit pe venit, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015 și X4 lei CASS, perioada verificată fiind 01.01.2012-31.12.2015.

Totodată prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018 a fost stabilită bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit, pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014, în sumă de -X5 lei.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. Q/30.07.2018, inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 04.05.2018- 05.07.2018, la sediul organului de control, data de începere a inspecției fiscale fiind menționată în Procesul-verbal nr. K/04.05.2018 (deoarece contribuabilul nu deține Registrul unic de control).

Echipa de inspecție fiscală menționează faptul că dl. AL nu a dat curs solicitării sale de a se prezenta la sediul A.J.F.P. X în data de 04.05.2018, deși conform confirmării de primire, Invitația nr. 2263/24.04.2018 i-a fost comunicată în data de 30.04.2015.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2012-31.12.2015 dl AL a achiziționat un număr de 88 de autovehicule rulate, pe care ulterior le-a înstrăinat, în calitate de vânzător.

Având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule, efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acesta a desfășurat **o activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate, în cauză fiind incidente prevederile art. 7 alin. (1) și ale art. 46 alin. (1) și (2) din Legea 571/2003 coroborat cu dispozițiile pct. 18, 19 și 21 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 46 din Codul fiscal.

Inspectorii precizează că multitudinea operațiunilor de vânzare, precum și din faptul că autovehiculele au fost achiziționate în scopul revânzării, și a obținerii de venituri din această activitate, denotă caracterul comercial al activității desfășurate de dl. AL, astfel că, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) din O.U.G. nr.44/2008, persoana fizică avea obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale.

Având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil, precum și prevederile Ordinului Institutului Național de Statistică nr. 337/20.04.2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală încadrează activitatea contribuabilului în codul CAEN 4511 - Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone).

Organele de control menționează că pentru perioada verificată, contribuabilul nu a întocmit și utilizat documente financiar- contabile și nici formulare financiar - contabile.

1) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

În baza documentelor avute la dispoziție până la data încheierii inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, în cursul trimestrului IV 2012, respectiv în data de 30.11.2012, contribuabilul verificat a depășit plafonul de scutire de TVA, de 220.000 lei, realizând o cifră de afaceri de X7 lei. Drept urmare, conform prevederilor art. 152, alin. (1), (2) și (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil începând cu 01.07.2012) acesta avea obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până în data de 10.12.2012, urmând să devină persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.01.2013.

Organele de control au stabilit că perioada fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată pe care trebuia s-o utilizeze contribuabilul, în intervalul 01.01.2013- 31.12.2015, în cazul în care ar fi solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, ar fi fost:

- pentru perioada 01.01.2013 - 31.12.2013, trimestrul calendaristic, deoarece în anul 2012, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de X8 lei, sub plafonul de 442.910 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2012, adică 4,4291 lei/euro);
- pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, trimestrul calendaristic, deoarece în anul 2013, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de X9 lei, sub plafonul

de 446.390 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2013, adică 4,4639 lei/euro);

- pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015, trimestrul calendaristic, deoarece în anul 2014, contribuabilul verificat a avut o cifră de afaceri în sumă de X10 lei, sub plafonul de 448.340 lei (100.000 euro, la cursul de schimb valutar din ultima zi a lunii decembrie 2014, adică 4,4834 lei/euro).

1.1) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

În vederea aplicării prevederilor art. 145, alin. (1), alin. (2) lit. a) și art. 146, alin. (1), lit. (a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și a Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din data de 09.07.2015, în cauza C - 183/14 (Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean vs. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj), echipa de inspecție fiscală a solicitat, în scris, d-lui AL, prin adresele nr. 2492/04.05.2018 și nr. 3011/31.05.2018, să prezinte documente justificative, în original, respectiv, facturi, bonuri fiscale, chitanțe, contracte prestări servicii, extrase de cont, dovada plății impozitului pentru autoturismele achiziționate, devize reparații, dacă este cazul, precum și alte documente similare, în baza cărora se stabilesc serviciile efectuate cu operațiunile de achiziție și de vânzare a autoturismelor în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015.

Adresele mai sus menționate au fost confirmate de primire de către contribuabil în 11.05.2018, respectiv în 19.06.2018 dar acesta nu a prezentat, în timpul desfășurării inspecției fiscale, documentele solicitate și nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

Drept urmare, la fundamentarea constatărilor organele de control au avut în vedere documentele puse la dispoziție de Consiliul Local al Municipiului X- Direcția Fiscală, din care s-a constatat faptul că în perioada 01.01.2013 (data de la care contribuabilul verificat trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA)- 31.12.2015, dl. AL a achiziționat autovehicule, în scopul revânzării acestora. Autovehiculele înstrăinate în perioada 01.01.2013 -31.12.2015 (în număr de 62) au fost achiziționate de la:

- persoane fizice neimpozabile cu domiciliul în România și în Comunitate, în baza unor contracte de vânzare - cumpărare;
- R Olanda, în baza facturii nr. 61-2012 din 11.07.2012, în valoare de X29 euro, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- A-S Germania, DEX, în baza facturii nr. 147.2012/31.05.2012, în valoare de X31euro, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- A AGENCY SRL, ROX, în baza facturii nr. 1512013/17.09.2012, emisă cu TVA;
- I.I. RC, CIF X, în baza facturii nr. 444/28.12.2012, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- D Olanda, NLX, în baza facturii nr. 2013.0178/12.09.2013, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- H Olanda, NLX6, în baza facturii nr. 202277/14.08.2013, emisă cu TVA;
- I.I. BCA, CUIX, în baza facturii nr. 14/20.05.2014, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- O Auto's Olanda, NLX, în baza facturii nr. 140347/06.11.2014, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- L Cars Olanda, NLX, în baza facturii nr. 30/30.01.2015, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată.

1.2) Taxa pe valoarea adăugată colectată

Organele de inspecție fiscală au constatat că, după data de la care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA, respectiv data de 01.01.2013, și până la data de 31.12.2015, acesta a efectuat un număr de 62 de tranzacții de înstrăinare autovehicule, contravaloarea acestora fiind încasată în numerar.

Pentru perioada 01.01.2013- 31.12.2015, echipa de inspecție fiscală a calculat o bază impozabilă a taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de X11 lei, din care:

- pentru anul 2013 o bază impozabilă în sumă de X12 lei, aferentă vânzării unui număr de 10 (zece) autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de X13 lei (X12 lei x24%);
- pentru anul 2014 o bază impozabilă în sumă X14 lei, aferentă vânzării unui număr de 25 (douăzeci și cinci) de autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de X15 lei (X14 lei x24%);
- pentru anul 2015 o bază impozabilă în sumă X16 lei, aferentă vânzării unui număr de 27 (douăzeci și șapte) autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de X17 lei (X16 lei x24%).

Organele de inspecție fiscală precizează în raportul de inspecție că, în vederea aplicării prevederilor Anexei 1 din OMFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 privind modificarea Deciziei nr. 2/2011, au solicitat contribuabilului AL, prin adresele nr. 2491/04.05.2018 și nr. 3010/ 31.05.2018, să le pună la dispoziție declarația pe propria răspundere autentificată de către un notar public din care să rezulte că nu mai are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoarea adăugată. Deși adresele mai sus menționate au fost comunicate contribuabilului în data de 11.05.2018, respectiv în data de 19.06.2018, acesta nu a prezentat, în timpul desfășurării inspecției fiscale, declarația în cauză solicitată și nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a fost în imposibilitatea aplicării prevederilor legale mai sus menționate, și au stabilit TVA suplimentară de plată prin aplicarea cotei standard de 24%, asupra prețului de vânzare a autovehiculelor.

Astfel, pentru perioada 01.10.2012- 31.12.2015, aferent bazei impozabile în sumă de X11 lei, s-a stabilit TVA colectată în sumă de X2 lei (X11 leix24%).

2) În ceea ce privește impozitul pe venit

Echipa de control a constatat că în perioada 01.01.2012- 31.12.2015, contribuabilul AL a achiziționat și înstrăinat, un număr de 88 (optzeci și opt) de autovehicule rulate. Organele de control precizează că documentele de vânzare - cumpărare au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către Consiliul Local al Municipiului X- Direcția Fiscală prin adresele nr. 449049/04.11.2016 și nr. 293427/05.04.2018 și că, până la data încheierii inspecției fiscale, contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ și nici nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

La stabilirea caracterului comercial al activității de comercializare de autovehicule organele de control au avut în vedere multitudinea operațiunilor de vânzare, faptul că achiziția de autovehiculele a fost efectuată în scopul revânzării, precum și faptul că în perioada anilor fiscali 2012 -2015 contribuabilul a realizat venituri din această activitate, tranzacțiile cu bunuri mobile având caracter de continuitate.

Astfel, având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare autovehicule efectuate în perioada 01.01.2012-31.12.2015, organele de inspecție fiscală consideră că, dl AL a desfășurat o **activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate.

Organele de control precizează că din analiza tuturor contractelor de vânzare- cumpărare au constatat că într-un număr de 10 contracte de vânzare, autovehiculele au fost vândute la un preț mai mic decât prețul de achiziție, deși între data achiziției și data înstrăinării autovehiculelor vândute este o perioadă foarte scurtă de timp, iar în cazul unui contract de vânzare, acesta nu are specificat prețul de vânzare al autovehiculului. În temeiul prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, inspectorii fiscali consideră că contribuabilul trebuia să vândă cele 10 de autovehicule, cel puțin la prețul de achiziție.

În sprijinul concluziei de mai sus organele de inspecție fiscală invocă și prevederile art. 1172 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, respectiv faptul că, contractul cu titlu oneros, cum sunt de altfel și cele 10 contracte la care se face referire mai sus, este un contract

prin care fiecare parte urmărește să își procure un avantaj. Inspectorii fiscali rețin că dl. AL avea posibilitatea să facă dovada unei eventuale deprecieri a acestor autovehicule, în perioada scurtă de timp dintre data achiziției și data vânzării, în baza unui raport de expertiză tehnică așa cum, este prevăzut și la pct. 36 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru cele 10 (zece) vânzări de autovehicule la care prețul de achiziție a fost mai mare decât prețul de vânzare, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul.

De asemenea, referitor la autovehiculul al cărui preț de vânzare nu a fost specificat în contractul de vânzare, echipa de inspecție fiscală stabilește ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul în cauză.

În urma inspecției a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă totală de X3 lei, și o pierdere în sumă de X5 lei pentru anul 2014, astfel:

Pentru anul fiscal 2012 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X18 lei, din care suma de X19 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X20 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru acest an cheltuieli deductibile în sumă totală de X21 lei, care se compun din:

- suma de X22 lei reprezintă valoarea contractelor de cumpărare autovehicule;
- suma de X23 lei, reprezentând valoarea autoturismului Peugeot 407, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 03.03.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 08.03.2012, respectiv X24 euro (echivalent X23 lei la cursul de 4,3558 lei/euro din data de 08.03.2012);
- suma de X25 lei, reprezentând valoarea autoturismului Ford Fiesta, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 25.03.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 02.04.2012, respectiv X26 euro (echivalent X25 lei la cursul de 4,3791 lei/euro din data de 02.04.2012);
- suma de X27 lei, reprezentând valoarea autoturismului Opel Signum, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 30.04.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 12.05.2012, respectiv X28 euro (echivalent X27 lei la cursul de 4,4265 lei/euro din data de 08.03.2012);

Organele de control precizează că pentru achizițiile de autovehicule rulate de la R Olanda (conform facturii nr. 61-2012/11.07.2012, în valoare de X29 euro -X30 lei), A-s Germania (conform facturii nr. 147/31.05.2012, în valoare de X31 euro- X32 lei la cursul BNR de 4,4652 lei/euro din data de 31.05.2012), A AGENCY SRL ROX (conform facturii nr. 1592013/17.09.2012, în valoare de X33 lei) și I.I. RC, CIF X (conform facturii nr. 444/28.12.2012, în valoare de X34 euro- X35 lei la cursul valutar de 4,4291 lei/euro din data de 28.12.2012), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (X30+ X32+ X33+ X35= X36 lei) deoarece nu a prezentat documente de plată, în speță fiind incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 37, lit. a) și b) din H.G nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice, dat în aplicarea art. 48 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală precizează că, prin adresele nr. 2492/04.05.2018 (confirmată de primire de contribuabil în data de 11.05.2018) și nr. 3011/31.05.2018 (confirmată de primire de contribuabil în data de 19.06.2018), au fost solicitate contribuabilului documente justificative, respectiv documente de plată, dar până la data încheierii inspecției fiscale contribuabilul nu a răspuns solicitării și nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală.

Astfel, echipa de inspecție fiscală au stabili pentru anul 2012 un venit brut în sumă de X18 lei, a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X21 lei, determinând

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

venit net impozabil în sumă de X37 lei, pentru care contribuabilul datorează un impozit pe venit în sumă de X38 lei (X37 lei x 16%), conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X12 lei, din care suma de X39 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X40 lei reprezintă diferența stabilită de inspectorii fiscali pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile în sumă de X41 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare privind achiziția de autovehicule rulate.

Pentru achizițiile de autovehicule rulate de la D Olanda (conform facturii nr. 2013.0178/12.09.2013, în valoare de X42 euro- X43 lei la cursul BNR de 4,4847 lei/euro din data de 12.09.2013) și H Wisselink Olanda (conform facturii nr. 202277/14.08.2013, în valoare de X44 euro- X45 lei la cursul BNR de 4,4278 lei/euro din data de 14.08.2013), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (X43+X45= X46 lei), având în vedere faptul că, acesta nu a prezentat documente de plată, fiind incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 37, lit. a) și b) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice, dat în aplicarea art. 48 din Codul fiscal.

Pentru anul 2013, contribuabilul AL, la venitul net impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală, în sumă de X47 lei, datorează un impozit pe venit în sumă de X48 lei (X47x 16%), calculat prin aplicarea cotei de 16%, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2014 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X14 lei, din care suma de X49 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X50 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de X51 lei, din care suma de X24 lei reprezintă valoarea chitanței nr. 14/20.05.2014, emisă de I.I. BCA, ROX, aferentă facturii nr. 14/20.05.2014.

Pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la O Auto's Olanda, conform facturii nr. 140347/06.11.2014, în valoare de X52 euro (X53 lei la cursul BNR de 4,4277 lei/euro din data de 06.11.2014), organele de control au stabilit că persoana impozabilă nu beneficiază de drept de deducere deoarece nu a prezentat documente de plată.

Pentru anul 2014, contribuabilul AL a înregistrat pierdere în sumă de X5 lei (X14- X5 lei).

Pentru anul fiscal 2015 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X16 lei, din care suma de X54 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X55 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de X56 lei, care se compun din:

- suma de X57 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare autovehicule;
- suma de X58 lei, reprezentând valoarea autoturismului VW Golf, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 13.01.2015 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 08.02.2015, respectiv X59 euro (echivalentul a X58 lei la cursul de 4,4143 lei/euro din data de 08.02.2015);
- suma de X60 lei, reprezentând valoarea autoturismului Skoda Fabia, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 04.04.2015 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 15.04.2015, respectiv X61 euro (echivalentul a X60 lei la cursul de 4,4104 lei/euro din data de 15.04.2015).

Pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la L Cars Olanda, conform facturii nr. fn/30.01.2015, în valoare de X62 euro (X63 lei la cursul BNR de 4,4424 lei/euro din data de 30.01.2015), organele de control nu au acordat drept de deducere deoarece contribuabilul nu a prezentat documente de plată.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de X64 lei, din care s-a compensat pierderea fiscală reportată din 2014, rezultând un venit net anual impozabil recalculat pentru anul 2015, în sumă de X65 lei (X64- X5), aferent căruia s-a stabilit că dl AL datorează un impozit pe venit în sumă de 10.268 lei (X65x16%).

3) În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri impozabile din activități independente

În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului obligația de plată a sumei totale de X4 lei cu titlul de contribuție de asigurări sociale de sănătate, astfel:

- Pentru anul fiscal 2012, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în suma de X37 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X66 lei (X37 leix 5,5%);
- Pentru anul fiscal 2013, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X47 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X67 lei (X47 leix 5,5%);
- Pentru anul 2014, pentru care s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X5 lei, în condițiile în care contribuabilul nu are alte venituri realizate, asupra cărora să se fi calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază impozabilă reprezentată de salariul minim brut pe țară, potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012-2015, coroborat cu prevederile art. 1 și 2 din H.G. nr. 871/2013 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată. Astfel, a fost stabilită o contribuție de asigurări sociale de sănătate, în sumă de **X68 lei**, la o bază impozabilă în sumă de 10.500 lei (5.100 lei pentru perioada 01.01.2014 - 30.06.2014+ 5.400 lei pentru perioada 01.07.2014- 31.12.2014).
- Pentru anul fiscal 2015, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X64 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X69 lei (X64 leix 5,5%).

II.2 Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/12.10.2018, A.J.F.P. X a calculat obligații fiscale accesorii în sumă totală de X6 lei, din care X70 lei dobânzi și X71 lei penalități, reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A) Aspecte de procedură

Aspectele de procedură invocate de petentă în susținerea contestației au fost analizate prin Decizia nr. 2598/2019, emisă de D.G.R.F.P. X, fiind constatate ca neîntemeiate.

B) Pe fond

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat în perioada 04.05.2018- 05.07.2018, la persoana fizică AL, o inspecție fiscală având ca obiect verificarea modului de constituire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului privind impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2015, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2012- 31.12.2015 și CASS pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2015. Inspecția fiscală nu a fost suspendată.

Din documentele puse la dispoziție de către Consiliul Local al Municipiului X-Direcția Fiscală, s-a constatat că în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015, contribuabilul AL a achiziționat un număr de 88 de autovehicule rulate, pe care ulterior le-a înstrăinat, în calitate de vânzător, desfășurând prin amplexarea operațiunilor de vânzare-cumpărare, activități cu caracter de continuitate, respectiv activități independente în scopul obținerii de venituri.

Având în vedere ansamblul operațiunilor de achiziție și de vânzare de autovehicule, efectuate de către contribuabilul verificat în perioada 2012-2015, organele de inspecție fiscală au concluzionat că acesta a desfășurat **o activitate independentă în scopul obținerii de venituri**, prin vânzarea de bunuri mobile, respectiv autovehicule rulate.

Inspectorii precizează că multitudinea operațiunilor de vânzare, precum și din faptul că autovehiculele au fost achiziționate în scopul revânzării, și a obținerii de venituri din această activitate, denotă caracterul comercial al activității desfășurate de dl. AL, astfel că, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) din O.U.G. nr. 44/2008, persoana fizică avea obligația, să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale.

Având în vedere activitatea desfășurată de contribuabil, precum și prevederile Ordinului Institutului Național de Statistică nr. 337/20.04.2007 privind actualizarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală încadrează activitatea contribuabilului în codul CAEN 4511 - Comerț cu autoturisme și autovehicule ușoare (sub 3,5 tone).

În Raportul de inspecție fiscală nr. K/30.07.2018 se precizează că pentru perioada verificată, contribuabilul nu a întocmit și utilizat documente financiar-contabile și nici formulare financiar- contabile, deși a desfășurat operațiuni economice și a obținut venituri impozabile/taxabile pe care nu le-a declarat la organul fiscal, influența fiscală fiind neachitarea la bugetul de stat a impozitului pe venit, și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă anilor fiscali 2013-2015.

În urma verificărilor efectuate organele de control au stabilit că persoana fizică avea obligația achitării la bugetul de stat a unui impozit pe venit în sumă de X3 lei, TVA în sumă de X2 lei și a CASS în sumă de X4 lei.

Cu privire la calitatea d-lui AL de persoană impozabilă, se reține analiza efectuată în Decizia nr. 2598/2019, emisă de D.G.R.F.P. X, prin care s-a menținut concluzia organelor de control că persoana fizică a desfășurat activități economice pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în registrul comerțului și autorizarea funcționării, ca persoană fizică autorizată sau ca întreprinzător persoană fizică, titular al unei întreprinderi individuale și să se înregistreze ca plătitor de TVA, la momentul depășirii plafonului de scutire pentru întreprinderi mici.

III.1. Referitor la TVA în sumă de X2 lei

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile cu autovehicule second hand efectuate în perioada supusă verificării dl AL datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, după data de la care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA, respectiv data de 01.01.2013, și până la data de

31.12.2015, acesta a efectuat un număr de 62 de tranzacții de înstrăinare autovehicule, contravaloarea acestora fiind încasată în numerar.

Pentru perioada 01.01.2013- 31.12.2015, echipa de inspecție fiscală a calculat o bază impozabilă pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X11 lei, din care:

- pentru anul 2013 o bază impozabilă în sumă de X12 lei, aferentă vânzării unui număr de 10 (zece) autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de X13 lei (X12 lei x24%);
- pentru anul 2014 o bază impozabilă în sumă X14 lei, aferentă vânzării unui număr de 25 (douăzeci și cinci) de autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de X15 lei (X14 lei x24%);
- pentru anul 2015 o bază impozabilă în sumă X16 lei, aferentă vânzării unui număr de 27 (douăzeci și șapte) autovehicule, totalul taxei pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de X17 lei (X16 lei x24%).

Astfel, pentru perioada 01.10.2012- 31.12.2015, aferent bazei impozabile în sumă de X11 lei, s-a stabilit TVA colectată în sumă de X2 lei (X11 lei x24%).

În motivarea contestației, petentul dezaproabă tratamentul fiscal adoptat de către inspectorii fiscali și precizează că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul Comunității de la persoane neimpozabile se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut la art. 152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare pe parcursul perioadei supuse inspecției fiscale). Acesta susține că acest regim special se aplică de drept în speță, în condițiile în care acesta a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile, și consideră că textul art. 152² alin. (2) este imperativ în acest sens, singura derogare de la acest regim fiind lăsată la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia în speță trebuiau aplicate prevederile art. 152² alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de soluționare rețin faptul că, într-o speță similară, au fost solicitate informații relevante, astfel:

- prin adresele nr. 7883/28.03.2019 și nr. 7883/18.07.2019 transmise către M.F.P.- Direcția Generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale;

- prin adresele nr. 7883/06.05.2019, nr. 7883/18.06.2019 și nr. 7883/26.08.2019 transmise către ANAF - Direcția Generală de asistență pentru contribuabili. Prin adresa nr. A_LPF 1.053/1.375/03.07.2019, Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili comunică faptul că problematica ridicată prin adresa nr. 7883/06.05.2019 a fost transmisă către M.F.P. - Direcția Generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale cu adresa nr. A_LPF 1.053/05.06.2019.

În cauza respectivă, având în vedere ca dl. (...) a fost înregistrat în scopuri de TVA la momentul inspecției fiscale, deci ulterior livrării bunurilor second-hand (autovehicule), s-a solicitat punct de vedere cu privire la determinarea TVA datorată, respectiv dacă organele fiscale trebuiau să aplice regimul special de TVA pentru bunuri second-hand, în condițiile în care autoturismele au fost achiziționate de către petent de la persoane fizice din UE și persoane juridice române și au fost revândute către persoane fizice române.

Prin adresa nr. A_LPF 842/16.09.2019 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 31735/19.09.2019, Direcția Generală de Asistență pentru Contribuabili din cadrul ANAF, comunică următoarele:

„Din perspectiva TVA, bunurile second-hand sunt bunuri 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 antichitatile, pietrele prețioase sau alte bunuri prevăzute de normele metodologice, conform art. 152² alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul

fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015, și respectiv art. 312 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal începând cu 1 ianuarie 2016.

La alin. (1) al punctului 64 din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, respectiv alin. (1) al punctului 86 din normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016, sunt aduse precizări referitoare la bunurile second-hand, potrivit cărora, în sensul art. 152² alin. (1) lit. d) respectiv art. 312 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal (în vigoare în perioadele de referință), bunurile second-hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate „ca atare” sau în urma unor reparații, cu excepția bunurilor prevăzute la alin. (2).

Conform art. 152² alin. (2) din Codul fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015, și art. 312 alin. (2) din Codul fiscal în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016, 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 Uniunii Europene, 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. 292 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.

Prin urmare, regimul special de TVA prevăzut la art 152², respectiv art. 312 din Codul fiscal (în vigoare în perioadele de referință), se aplică vânzătorilor de autoturisme second-hand, în măsura în care acestea fac parte din categoria bunurilor second-hand definite la alin. (1) lit. d) al art. 152², respectiv art. 312 din Codul fiscal (în vigoare în perioadele de referință), și doar dacă persoana impozabilă revânzătoare a achiziționat autoturismele second-hand de la categoriile de furnizori menționate la alin. (2) al art. 152², respectiv art. 312 din Codul fiscal.

(...)

Persoana impozabilă revânzătoare în speță, care comercializează autovehicule second-hand, nu are obligația să depună notificarea pentru aplicarea regimului second-hand, întrucât aceste bunuri se încadrează la art 152² alin. (1) lit. d) din Codul fiscal, respectiv la art. 312 alin. (1) lit d) din Codul fiscal (în vigoare în perioadele de referință) și nu la art. 152² alin. (3) din Codul fiscal, respectiv art. 312 alin. (3) din Codul fiscal.

În ceea ce privește determinarea cifrei de afaceri, menționăm că potrivit art. 152² alin. (4), respectiv art. 312 alin. (4) din Codul fiscal (în vigoare în perioadele de referință) 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.

La pct. 61 alin. (3) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015, se prevede că persoanele impozabile care, dacă ar fi înregistrate normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, ar aplica un regim special de taxă conform prevederilor art. 152¹ și 152² din Codul fiscal, vor lua în calculul determinării cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal numai baza impozabilă pentru respectivele operațiuni determinată în conformitate cu prevederile art. 152¹ și 152² din Codul fiscal.

La pct. 66 alin. (13) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015 se prevede că, în situația în care art. 153 din Codul fiscal prevede că persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA anticipat, respectiv înainte de realizarea unei operațiuni, dar această obligație este îndeplinită ulterior, organele fiscale vor înregistra persoana respectivă atunci când aceasta solicită înregistrarea, dacă între timp nu a fost înregistrată din oficiu. Pentru neînregistrarea anticipată prevăzută de lege, organele fiscale vor stabili consecințele acesteia în conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a titlului VI din Codul fiscal, precum și ale Codului de procedură fiscală.

La pct. 66 alin. (14) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015, se prevede că, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu persoanele impozabile obligate să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal, și care nu solicită înregistrarea, indiferent dacă sunt persoane care au sediul activității economice în România, un sediu fix în România sau sunt nestabilite în România.

Față de prevederile legale de mai sus, opinăm că în situația în care autovehiculele vândute de contribuabilul (...) au fost achiziționate din interiorul Uniunii Europene, de la unul dintre furnizorii prevăzuți la lit. a) - d) ale art. 152² alin. (2) din Codul fiscal și art. 312 alin. (2) din Codul fiscal, determinarea bazei impozabile a TVA pentru respectivele operațiuni se efectuează în conformitate cu prevederile art. 152² și art. 312 din Codul fiscal, respectiv baza de impozitare este reprezentată de marja profitului.

Menționăm că, pentru aplicarea regimului special pentru bunuri second-hand nu este necesară înregistrarea anticipată în scopuri de TVA, contribuabilul având obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA doar după depășirea plafonului de scutire, calculat conform prevederilor art. 152² alin. (4) din Codul fiscal, art. 312 alin. (4) din Codul fiscal.

Pentru stabilirea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată în speța domnului (...) sunt incidente prevederile art. 310 alin. (6) lit. a) și lit. b) din Codul Fiscal, coroborate cu prevederile pct. 84 alin. (2) lit. a) și lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Cu acest punct de vedere a fost de acord și Direcția Generală de Legislație Cod fiscal și Reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice."

În drept, organul de soluționare reține că pentru persoanele impozabile revânzătoare de bunuri second-hand achiziționate din interiorul țării sau din Comunitatea Europeană de la persoane neimpozabile, se aplică un regim special, regimul marjei, prevăzut la art. 152² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015. Mai exact, prin art. 152² din Codul fiscal se stabilește un regim special de taxare pentru mai multe categorii de bunuri, respectiv regimul marjei profitului:

„art. 152² Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități

(1) 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;

[...]

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”

Norme metodologice:

„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, dar nu cuprind bunurile prevăzute la alin. (2).”

Acest regim special se aplică de drept în situația reclamantului, în condițiile în care acesta a achiziționat bunurile de la persoane neimpozabile, conform art. 152² alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, baza de impozitare fiind marja 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.

(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.”

Singura derogare de la acest regim este la latitudinea persoanei impozabile, care poate alege aplicarea regimului normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, în conformitate cu art. 152² alin. (7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31.12.2015:

„(7) Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, inclusiv pentru livrările de bunuri pentru care se poate exercita opțiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3)”.

Potrivit prevederilor legale citate, se rețin următoarele:

- bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații;
- persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand pentru care există obligația colectării taxei, 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, o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital, o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special;
- în cazul livrărilor de bunuri second-hand, baza de impozitare este marja profitului;
- marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare.

Prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal antecitate sunt în acord cu prevederile art. 311-316 din Directiva 2006/112 a Comisiei Europene, invocate de petent, a căror dispoziții au fost de fapt transpuse în legislația românească prin dispozițiile Codului fiscal.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că petentul AL a efectuat în perioada verificată achiziții de autoturisme second-hand atât de la persoane fizice neimpozabile cu domiciliul în România și în Comunitate, în baza unor Contracte de vânzare-cumpărare a unui autovehicul folosit, cât și de la persoane juridice, pe bază de facturi fiscale.

În speță, potrivit documentelor existente la dosarul contestației se reține că autoturismele second-hand înstrăinate de dl. AL în perioada verificată (în număr de 62) au fost achiziționate de la:

- persoane fizice neimpozabile cu domiciliul în România și în Comunitate, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare;
- R Olanda, în baza facturii nr. 61-2012 din 11.07.2012, în valoare de X29 euro, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- A-S Germania, DEX, în baza facturii nr. 147.2012/31.05.2012, în valoare de X31 euro, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- A AGENCY SRL, ROX, în baza facturii nr. 1512013/17.09.2012, emisă cu TVA;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- I.I. RC, CIF X, în baza facturii nr. 444/28.12.2012, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- D Olanda, NLX, în baza facturii nr. 2013.0178/12.09.2013, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- H Olanda, NLX6, în baza facturii nr. 202277/14.08.2013, emisă cu TVA;
- I.I. BALINT CSONGOR ATTILA, CUIX, în baza facturii nr. 14/20.05.2014, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- O Auto's Olanda, NLX, în baza facturii nr. 140347/06.11.2014, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată;
- L Cars Olanda, NLX, în baza facturii nr. 30/30.01.2015, în care nu este înscrisă nicio sumă privind taxa pe valoarea adăugată.

Din raportul de inspectie fiscala se reține că echipa de control a constatat că în data de 30.11.2012, dl. AL a depășit plafonul de scutire de TVA, de 220.000 lei, realizând o cifră de afaceri de X7 lei, calculată prin cumularea sumelor totale încasate ca urmare a vânzării autoturismelor second-hand.

Totodată, din analiza documentelor la dosar se reține faptul că organul de inspecție a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada ian. 2013-dec. 2015 în sumă totală de X2 lei, baza de impozitare pentru calculul taxei fiind reprezentată de contravaloarea totală încasată de petent ca urmare a vânzării autoturismelor second-hand, în condițiile în care, potrivit prevederilor legale antecitate, în cazul livrărilor de bunuri second-hand, baza de impozitare este reprezentată de marja profitului stabilită ca diferență între prețul de vânzare și prețul de cumpărare.

În cauză devin incidente prevederile art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/ plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/ plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”

Astfel, având în vedere cele precizate anterior, motivațiile petentei și prevederile legale invocate, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict consid-

erentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la TVA în sumă de X2 lei stabilită suplimentar de plată.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 279 alin. (4) și (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și cele ale pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

Legea 207/2015

„(4) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*

(7) *În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”*

OPANAF 3741/2015

„11.4. *Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

11.5. *Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.“*

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legale pentru stabilirea bazei de impozitare pentru TVA în cazul tranzacțiilor la care se aplică regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei impozabile, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele aduse de petent în susținerea cauzei.

III.2. Referitor la contestarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/12.10.2018, emisă de A.J.F.P. X, prin care s-au calculat accesorii aferent debitelor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019

Cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este dacă societatea datorează accesoriile în sumă totală de X6 lei, în condițiile în care actul administrativ prin care au fost stabilite obligațiile fiscale principale, Decizia de impunere nr. X/30.07.2019, a fost desființat prin prezenta decizie.

În fapt, pentru TVA stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019, în sumă de X2 lei, organul de

administrare, în speță A.J.F.P. X, a calculat prin Decizia 101160/12.10.218 accesorii în sumă totală de X6 lei, din care X70 lei dobânzi aferente TVA și X71 lei penalități de întârziere aferente TVA.

În ceea ce privește accesoriile aferente sumelor contestate, petenta afirmă că i-au fost în mod greșit imputate, motivând că și obligația principală producătoare de accesorii reprezintă un act contrar dispozițiilor legale în materie fiscală. Organul de soluționare mai reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 și 120¹ din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, și ale art. 173 și 174 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2016, conform cărora:

OG 92/2003/R

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**.*

Art. 120 Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Art. 120¹ Penalități de întârziere valabil până la

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Art. 120¹ Penalități de întârziere (modificat prin OUG 50/2013)

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Legea 207/2015

„art. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

art. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată și sunt obligații accesorii debitelor principale.

Accesoriile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

În speță, întrucât prin prezenta decizie Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X- Serviciul Soluționare Contestații a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019, cu privire la TVA în sumă de X2 lei, obligație fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de accesorii contestată, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" în baza căruia au fost calculate, accesoriile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Față de cele prezentate, având în vedere prevederile art. 279 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/12.10.2018, emisă de

A.J.F.P. X, pentru accesoriile în sumă totală de X6 lei, din care X70 lei dobânzi aferente TVA și X71 lei penalități de întârziere aferente TVA.

III.3. Referitor la contestarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018, cu privire la impozitul pe venit în sumă de X3 lei, la CASS în sumă de X4 lei și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de - X5 lei.

În fapt, în urma inspecției a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă totală de X3 lei, și o pierdere în sumă de X5 lei pentru anul 2014, astfel:

Pentru anul fiscal 2012 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X18 lei, din care suma de X19 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X20 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru acest an cheltuieli deductibile în sumă totală de X21 lei, care se compun din:

- suma de X22 lei reprezintă valoarea contractelor de cumpărare autovehicule;
- suma de X23 lei, reprezentând valoarea autoturismului Peugeot 407, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 03.03.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 08.03.2012, respectiv X24 euro (echivalent X23 lei la cursul de 4,3558 lei/euro din data de 08.03.2012);
- suma de X25 lei, reprezentând valoarea autoturismului Ford Fiesta, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 25.03.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 02.04.2012, respectiv X26 euro (echivalent X25 lei la cursul de 4,3791 lei/euro din data de 02.04.2012);
- suma de X27 lei, reprezentând valoarea autoturismului Opel Signum, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 30.04.2012 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 12.05.2012, respectiv X28 euro (echivalent X27 lei la cursul de 4,4265 lei/euro din data de 08.03.2012);

Organele de control precizează că pentru achizițiile de autovehicule rulate de la R Olanda (conform facturii nr. 61-2012/11.07.2012, în valoare de X29 euro -X30 lei), A-s Germania (conform facturii nr. 147/31.05.2012, în valoare de X31euro- X32 lei la cursul BNR de 4,4652 lei/euro din data de 31.05.2012), A AGENCY SRL ROX (conform facturii nr. 1592013/17.09.2012, în valoare de X33 lei) și I.I. ROMAN IONEL CONSTRUCT, CIF X (conform facturii nr. 444/28.12.2012, în valoare de X34 euro- X35 lei la cursul valutar de 4,4291 lei/euro din data de 28.12.2012), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (X30+ 6.698+ 5.000+ X35= X36 lei) deoarece nu a prezentat documente de plată, în speță fiind incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 37, lit. a) și b) din H.G nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice, dat în aplicarea art. 48 din Codul fiscal.

Astfel, echipa de inspecție fiscală au stabili pentru anul 2012 un venit brut în sumă de X18 lei, a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de X21 lei, determinând venit net impozabil în sumă de X37 lei, pentru care contribuabilul datorează un impozit pe venit în sumă de X38 lei (X37 leix 16%), conform art. 43 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2013 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X12 lei, din care suma de X39 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind

înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X40 lei reprezintă diferența stabilită de inspectorii fiscali pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile în sumă de X41 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare privind achiziția de autovehicule rulate.

Pentru achizițiile de autovehicule rulate de la D Olanda (conform facturii nr. 2013.0178/12.09.2013, în valoare de X42 euro- X43 lei la cursul BNR de 4,4847 lei/euro din data de 12.09.2013) și H Wisselink Olanda (conform facturii nr. 202277/14.08.2013, în valoare de X44 euro- X45 lei la cursul BNR de 4,4278 lei/euro din data de 14.08.2013), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (X43+X45= X46 lei), având în vedere faptul că, acesta nu a prezentat documente de plată, fiind incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 37, lit. a) și b) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice, dat în aplicarea art. 48 din Codul fiscal.

Pentru anul 2013, contribuabilul AL, la venitul net impozabil stabilit de organele de inspecție fiscală, în sumă de X47 lei, datorează un impozit pe venit în sumă de X48 lei (X47x 16%), calculat prin aplicarea cotei de 16%, conform art. 43, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul fiscal 2014 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X14 lei, din care suma de X49 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X50 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de X51 lei, din care suma de X24 lei reprezintă valoarea chitanței nr. 14/20.05.2014, emisă de I.I. BCA, ROX, aferentă facturii nr. 14/20.05.2014.

Pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la O Auto's Olanda, conform facturii nr. 140347/06.11.2014, în valoare de X52 euro (X53 lei la cursul BNR de 4,4277 lei/euro din data de 06.11.2014), organele de control au stabilit că persoana impozabilă nu beneficiază de drept de deducere deoarece nu a prezentat documente de plată.

Urmare a inspecției fiscale, pentru anul 2014, s-a stabilit că dl AL a înregistrat pierdere din activitatea de comercializare autoturisme second-hand în sumă de X5 lei (X14- X51 lei), aceasta fiind evidențiată în Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018, contestată de petentă.

Pentru anul fiscal 2015 echipa de inspecție fiscală a stabilit un venit brut în sumă de X16 lei, din care suma de X54 lei reprezintă valoarea contractelor de vânzare privind înstrăinarea autoturismelor, iar suma de X55 lei reprezintă diferența stabilită de echipa de inspecție pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

Totodată, echipa de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli deductibile, în sumă totală de X56 lei, care se compun din:

- suma de X57 lei, reprezentând valoarea contractelor de cumpărare autovehicule;
- suma de X58 lei, reprezentând valoarea autoturismului VW Golf, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 13.01.2015 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 08.02.2015, respectiv X59 euro (echivalentul a X58 lei la cursul de 4,4143 lei/euro din data de 08.02.2015);
- suma de X60 lei, reprezentând valoarea autoturismului Skoda Fabia, nr. de identificare X, al cărui preț nu este specificat în contractul de cumpărare din data de 04.04.2015 și pentru care s-a considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractul de vânzare din data de 15.04.2015, respectiv X61 euro (echivalentul a X60 lei la cursul de 4,4104 lei/euro din data de 15.04.2015).

Pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la L Cars Olanda, conform facturii nr. fn/30.01.2015, în valoare de X62 euro (X63 lei la cursul BNR de

4,4424 lei/euro din data de 30.01.2015), organele de control nu au acordat drept de deducere deoarece contribuabilul nu a prezentat documente de plată.

Pentru anul 2015, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net impozabil în sumă de X64 lei, din care s-a compensat pierderea fiscală reportată din 2014, rezultând un venit net anual impozabil recalculat pentru anul 2015, în sumă de X65 lei (X64 - X5), aferent căruia s-a stabilit că dl AL datorează un impozit pe venit în sumă de 10.268 lei (X65x16%).

În contestația formulată, în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit, petentul afirmă că organul fiscal trebuia să stabilească „baza de impunere” ținând cont de faptul că obținerea de venituri implică efectuarea de cheltuieli, și pretinde că organului fiscal trebuia să procedeze la estimarea cheltuielilor în aceeași manieră în care a avut loc estimarea veniturilor.

Contestatarul dezaprobă metoda de lucru a organelor de control și precizează că inspectorii fiscali trebuiau să țină cont de o serie de costuri (cheltuieli constând în costul deplasărilor în afara țării, cazare pe durata a 3 nopți, numere de înmatriculare provizorii din alte state membre UE, carburant, taxă de autostradă, rovinietă, numere de înmatriculare provizorii din România, asigurare auto pentru bunuri, traduceri ale documentelor autoturismelor, taxe de înmatriculare, participare la târguri auto) pentru care trebuia să se acorde drept de deducere, chiar dacă nu au fost păstrate documentele primare acestea putând fi estimate.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere cu privire la anumite achiziții de autoturisme, însumând X72 lei în anul 2012 și X73 lei în 2013, pe motiv că nu au fost prezentate documente de plată, petentul susține că din moment ce s-a făcut dovada înstrăinării ulterioare de către contribuabil a acelorași bunuri și însăși organul fiscal probează caracterul economic al tranzacțiilor, este cât se poate de evident faptul că prețul acestor autoturisme a fost achitat în vederea dobândirii lor.

Totodată, persoana impozabilă contestă modalitatea în care procedează organul de control, susținând că acesta estimează în detrimentul contribuabilului prețul de vânzare al autoturismelor când acesta este mai mic decât prețul de achiziție, însă înlătură integral de la beneficiul deductibilității prețul de achiziție.

Din documentele la dosar organul de soluționare reține că pentru autoturismele comercializate de persoana impozabilă în perioada verificată, pentru care organele de control au constatat că prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție, acestea au reconsiderat prețul tranzacțiilor în sensul că au considerat că prețul de vânzare este egal cu prețul de achiziție, stabilind venituri suplimentare în sumă totală de X74 lei. Astfel:

- în anul 2012 suma de X20 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție, respectiv pentru contractul de vânzare în care prețul de vânzare nu era specificat;
- în anul 2013 suma de X40 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru contractele de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție;
- în anul 2014 suma de X50 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție;
- în anul 2015 suma de X55 lei reprezintă venituri suplimentare determinate de către organele de control ca diferență pentru un contract de vânzare în care prețul de vânzare a fost mai mic decât prețul de achiziție.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control precizează că „ajustarea de către organele de inspecție fiscală a prețului de vânzare din tranzacțiile cu autovehicule în care acesta este mai mic decât cel de achiziție, s-a efectuat în scopul reflectării conținutului economic al tranzacțiilor în cauză”, tranzacțiile fiind reconsiderate în sensul că prețul de vânzare este egal cu prețul de achiziție.

De asemenea, în raportul de inspecție organele de control precizează referitor la autovehiculul al cărui preț de vânzare nu a fost specificat în contractul de vânzare, că stabilește, ca și preț de vânzare, același preț cu care a fost achiziționat autovehiculul în cauză. Pentru acest autovehicul, organele de inspecție fiscală vor stabili influența pentru anul fiscal 2012, în venitul brut, prin reconsiderarea acestei tranzacții, în sensul că, prețul de vânzare este egal cu prețul de achiziție.

Se mai reține că pentru achizițiile de autovehicule rulate pentru care contribuabilul nu a prezentat documente de plată, organele de control au stabilit că petentul nu beneficiază de drept de deducere a cheltuielilor, în speță considerând că sunt incidente prevederile art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 37, lit. a) și b) din H.G nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice, dat în aplicarea art. 48 din Codul fiscal. Astfel, **urmare a inspecției nu s-a acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de X75 lei, după cum urmează:**

- aferent anului 2012, pentru achizițiile de autovehicule rulate de la R Olanda (conform facturii nr. 61-2012/11.07.2012, în valoare de X29 euro -X30 lei), A-s Germania (conform facturii nr. 147/31.05.2012, în valoare de X31euro- X32 lei la cursul BNR de 4,4652 lei/euro din data de 31.05.2012), A AGENCY SRL ROX (conform facturii nr. 1592013/17.09.2012, în valoare de X33 lei) și I.I. ROMAN IONEL CONSTRUCT, CIF X (conform facturii nr. 444/28.12.2012, în valoare de X34 euro- X35 lei la cursul valutar de 4,4291 lei/euro din data de 28.12.2012), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (X30+ X32+ X33+ X35= X36 lei) deoarece nu a prezentat documente de plată;

- aferent anului 2013, pentru achizițiile de autovehicule rulate de la D Olanda (conform facturii nr. 2013.0178/12.09.2013, în valoare de X42 euro- X43 lei la cursul BNR de 4,4847 lei/euro din data de 12.09.2013) și H Wisselink Olanda (conform facturii nr. 202277/14.08.2013, în valoare de X44 euro- X45 lei la cursul BNR de 4,4278 lei/euro din data de 14.08.2013), contribuabilul nu beneficiază de drept de deducere (X43+X45= X46 lei), având în vedere faptul că, acesta nu a prezentat documente de plată;

- aferent anului 2014, pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la O Auto's Olanda, conform facturii nr. 140347/06.11.2014, în valoare de X52 euro (X53 lei la cursul BNR de 4,4277 lei/euro din data de 06.11.2014), organele de control au stabilit că persoana impozabilă nu beneficiază de drept de deducere deoarece nu a prezentat documente de plată;

- aferent anului 2015, pentru achiziția unui autovehicul rulat efectuată de contribuabilul verificat de la L Cars Olanda, conform facturii nr. fn/30.01.2015, în valoare de X62 euro (X63 lei la cursul BNR de 4,4424 lei/euro din data de 30.01.2015), organele de control nu au acordat drept de deducere deoarece contribuabilul nu a prezentat documente de plată.

Organul de soluționare constată de asemenea, că pentru autoturismele pentru care în contractul de cumpărare nu a fost specificat prețul, organele de control au considerat că prețul de achiziție este egal cu prețul de vânzare, acordându-se drept de deducere pentru **cheltuieli în sumă totală de X76 lei** (X77 lei în 2012+ X78 lei în 2015).

Referitor la aceste situații, în raportul de inspecție organele de control precizează în temeiul prevederilor art. 6 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 și ale art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015, stabilește că preț de achiziție este egal cu prețul de vânzare precizat în contractele de vânzare.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

Legea 207/2015

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra

tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.(...)
(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

Legea 571/2003

„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.(...)”.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil, în sensul că o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În cauză se constată că organele de control au reîncadrat forma tranzacției atunci când veniturile din vânzarea mijloacelor de transport erau mai mici decât cheltuielile cu achiziția autovehiculelor, prin ajustarea pozitivă a veniturilor, sau în cazul în care în contractele de achiziție/înstrăinare nu era prevăzut prețul de vânzare, dar au respins integral la deducere cheltuielile în cazul în care nu a fost prezentat documentul de plată. Ori, în aplicarea dreptului de apreciere prevăzut la art. 6 invocat de către organul fiscal, echipa de control trebuia să reîncadreze forma tranzacției și să stabilească baza de impozitare și obligația de plată aferentă, în limitele rezonabilității și echității, fără să ignore realitatea, și anume că obținerea de venituri implică și efectuarea de cheltuieli.

Drept urmare, în cauză urmează a se desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018 cu privire la impozitul pe venit în sumă de X3 lei și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de -X5 lei, urmând ca organul de inspecție fiscală competent să procedeze la reanalizarea situației de fapt având în vedere prevederile legale aplicabile în cauză și considerentele din prezenta decizie.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele care realizează venituri impozabile din activități independente, se reține că aceasta a fost determinată funcție de venitul impozabil stabilit ca urmare a inspecției, astfel:

În urma verificărilor efectuate, organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului obligația de plată a sumei totale de X4 lei cu titlul de contribuție de asigurări sociale de sănătate, după cum urmează:

- Pentru anul fiscal 2012, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în suma de X37 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X66 lei (X37 leix 5,5%);
- Pentru anul fiscal 2013, echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X47 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X67 lei (X47 leix 5,5%);
- Pentru anul 2014, pentru care s-a stabilit o pierdere fiscală în sumă de X5 lei, în

condițiile în care contribuabilul nu are alte venituri realizate, asupra cărora să se fi calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate la o bază impozabilă reprezentată de salariul minim brut pe țară, potrivit prevederilor art. 296²², alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2012-2015, coroborat cu prevederile art. 1 și 2 din H.G. nr. 871/2013 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată.

Astfel, a fost stabilită o contribuție de asigurări sociale de sănătate, în sumă de **X68 lei**, la o bază impozabilă în sumă de 10.500 lei (5.100 lei pentru perioada 01.01.2014 - 30.06.2014+ 5.400 lei pentru perioada 01.07.2014- 31.12.2014).

- Pentru anul fiscal 2015. echipa de inspecție fiscală a ținut seama de venitul net impozabil, în sumă de X64 lei, stabilit ca urmare a inspecției fiscale pentru persoana fizică AL, și a determinat contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X69 lei (X64 lei x 5,5%).

Având în vedere ca prin prezenta decizie de solutionare a contestației s-a desființat Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 și Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018, cu privire la impozitul pe venit în sumă de X3 lei și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de -X5 lei, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 se va desființa și cu privire la suma de X4 lei reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia Y/19.09.2018 și a Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018 cu privire la impozitul pe venit în sumă de X3 lei, la CASS în sumă de X4 lei și la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de -X5 lei.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 279 alin. (4) și (7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și cele ale pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

Legea 207/2015

„(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.“

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de determinarea bazei de impozitare pentru impozitul pe veniturile din activități independente și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei impozabile, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată având în vedere argumentele aduse de petent în susținerea cauzei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (3) și ale art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Desființarea următoarelor acte administrativ-fiscale emise de A.J.F.P. Brașov– Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice pe numele d-lui AL, în baza Raportului de inspecție fiscală K/30.07.2018:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/30.07.2019, cu privire la TVA în sumă de X2 lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. Y/30.07.2018, corectată material prin Decizia nr. Y/19.09.2018, cu privire la impozitul pe venit în sumă de X3 lei și la CASS în sumă de X4 lei;

- Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale nr. Z/30.07.2018, cu privire la baza impozabilă suplimentară pentru impozitul pe venit în sumă de - X5 lei;

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2) Desființarea Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. W/12.10.2018, emisă de A.J.F.P. X, pentru accesoriile în sumă totală de X6 lei, din care X70 lei dobânzi aferente TVA și X71 lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.