

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

**DECIZIA nr. 558 din ... 2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
...din mun..., judetul ..

Cu adresa nr. ..., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Dambovita** a înaintat dosarul contestației formulate de ... cu domiciliul în loc. ... judetul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de Impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ...., precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. ...., emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice ....

Decizia de impunere a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....

... are domiciliul fiscal în loc. ... judetul .., și are CNP ..

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

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

**I. ... susține următoarele:**

„ Subscrisorul [...] formulez următoarea

**CONTESTATIE**

*Impotriva constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ... și Decizia de impunere nr. ... [...]*

Denumire obligatie fiscala	Perioada impozabila	Valoarea obligatie fiscala
TVA		

[...]și solicitam anularea constatarilor Raportului de inspecție fiscală și anularea Deciziei de impunere pentru suma de ... lei[...].

Pentru tranzacțiile în care domnul ... achiziționează bunuri second hand (masini) de la firme platitoare de TVA organele de inspecție fiscală nu dau drept de deducere a TVA-ului, drept stabilit conform art. 167 din DIRECTIVA 2006/12/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 [...].

Dreptul de deducere nu poate fi refuzat pe motivul că nu a fost înregistrat în scop de TVA [...].

Nu suntem de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală din următoarele motive:

**A. Referitor la TVA**

Pentru că un contribuabil să devină platitor de TVA trebuie ca valoarea vânzărilor să depășească suma de 220.000 lei conform art. 152 alon.1 din legea nr. 571/2003 care prevede [...].

Din analiza tranzacțiilor efectuate de d-nul ... se constată că unele tranzacții se încadrează în categoria bunurilor second-hand [...] achiziționate de la persoane neimpozabile [...] astfel aceste tranzacții supunându-se regimului special privind TVA conform art. 152 ^2 alin.1 lit.d), g) și h) și alin.2 care prevede [...].

Având în vedere cele prezentate, se constată că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de :

■ dreptul de beneficia de regimul special pentru TVA pentru bunuri second hand în cazul tranzacțiilor cu persoane neimpozabile

■ dreptul de deducere a TVA-ului conform art. 167 din DIRECTIVA 2006/12/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 și Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene [...] din 09.07.2015 [...]

Constatarile facute de organele de inspectie fiscala nu au o baza reala si legala deoarece acestea nu au tinut cont de situatia reala in care era contribuabilul si anume ca acesta este persoana fizica si nu persoana fizica autorizata si mai mult in aplicarea legii nu au tinut cont de toate prevederile legale nationale precum si de cele ale Uniunii Europene privind impozitele.

[...] solicit amanuarea constatarilor privind TVA suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala prin Raportul de inspectie si anulara Deciziei de impunere [...] pentru suma de 60.113 lei”.

## **II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... întocmit la ... s-au stabilit urmatoarele: „CAPITOLUL III - Constatari privind obligatiile fiscale principale verificate (cu exceptia impozitului pe venit)**

### **3.1. Determinarea bazei de impozitare**

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie , contractele de vanzare cumparare pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 s-a stabilit ca domnul ... a efectuat operatiuni impozabile in suma de ... lei, astfel acesta a depasit plafonul de scutire TVA, la tranzactia efectuata in data de ..., in urma tranzactiei autoturismului VW Passat numar identificare WVVZZZ3CZ6P145446 realizand un venit in suma de ... lei, fapt pentru care in conformitate cu Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 152, alin.1, avand obligatia de a se inregistra in scop de TVA.

Conform Legii 650/2002 [...].

Conform Legii 571/2003 republicata, sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2) și art.128 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:[...].

Față de aceste prevederi legale, sunt considerate operațiuni impozabile livrările de bunuri efectuate cu plată care constau în transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, sunt realizate de o persoană impozabilă și rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute de Codul fiscal, precum și faptul că locul de livrare a bunurilor este considerat a fi în România și se desfășoară în sfera taxei.

De asemenea, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice de o manieră independentă, indiferent de locul, scopul sau rezultatul acestei activități și constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la noțiunea de “persoană impozabilă”, la art.125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii, pct. 18 din același act normativ se precizează: [...].

Potrivit art. 152 alin.1 si alin. 2 din L 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare[...].

Tot in conformitate cu art.152, alin. 6, din L 571/2003 republicat si HG 44/2004, pct.62, [...].

Astfel, conform acestor prevederi legale se reține că la depășirea plafonului de scutire prevăzut de Codul fiscal o persoană impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, iar în cazul nerespectării acestei obligații organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată , de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă.

Mai mult, se reține că în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pentru perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Din verificarea evidentei informatizate a A.J.F.P .... la Serviciul de Gestiune Registru Contribuabil si Declaratii Fiscale rezulta ca d-nul ... nu este inregistrat ca platitor de TVA .

La stabilirea TVA organele de inspectie fiscala au aplicat cotele standard conform prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 si pct.23 alin.2 din Normele Metodologice .

Pct.23 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. [...].

Pentru contractele de vanzare cumparare in care pretul era stipulat in “euro” organele de inspectie fiscala au convertit sumele in moneda nationala a Romaniei prin utilizarea cursului de schimb valutar la data cand au fost primite sau au fost platite sumele respective conform prevederilor art.9,alin.(1) si (3),lit.b,si alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal[...].

Din verificarea bazei de date precum si a documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca in perioada 01.01.2014-31.12.2014 d-nul ... a efectuat tranzatii privind vanzarea de autoturisme in numar de 14, conform contracte de vanzare cumparare, in urma carora a realizat un venit brut in suma de 356.651 lei, astfel acesta a depasit plafonul de scutire TVA, la tranzactia efectuata in data de 04.09.2014, realizand un venit in suma de 221.910 lei, fapt pentru care in conformitate cu Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 152, alin.1, avand obligatia de a se inregistra in scop de TVA conform art.152 , alin. 6 din Legea 571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare – conform anexei nr. 3 la prezentul.

Astfel s-a stabilit ca la data de 04.09.2014 d-nul ... Adrian in urma tranzactiei a autoturismului marca VW Passat numar identificare ..., a depasit plafonul de scutire, realizand o cifra de afaceri in suma de ... lei, iar conform art.152 , alin.6 din Legea 571/2003 republicat cu modificarile si completarile ulterioare – (anexa nr. 2 la prezentul), **avea obligativitatea de a se inregistra ca platitor in scop de TVA incepand cu tranzactiile**

## **efectuate in data de 01.11.2014**

Deoarece d-nul ... , nu s-a inregistrat ca platitor de T.V.A. pana la data inspectiei fiscale , conform art.152 , alin.6, din Legea 571 / 2003 republicata, pct.62 alin. 2 din normele metodologice de aplicare a L 571/2003 republicat, : [...].

### **Fata de cele mentionate mai sus contribuabilul avea obligatia de a se comporta ca un platitor in scop de TVA incepand cu data de ...**

Astfel pentru perioada :

- ... - contribuabilul a realizat venituri in suma de ... lei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma de ... lei; ( $\dots \times 24/124 = \dots$  lei);

- ... - contribuabilul a realizat venituri in suma de ... lei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma de ... lei; ( $\dots \times 24/124 = \dots$  lei);

Facem mentiunea :

#### **In anul 2014**

Pentru tranzactiile in care pretul de vanzare este egal sau inferior pretului de cumparare sau lipseste unul dintre preturi, organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea adaosului mediu stabilit in functie de pretul de cumparare si pretul de vanzare al tranzactiilor in care pretul de vanzare a fost superior celui de cumparare.

Exemplu:

- Contractul de vanzare cumparare din data de 01.02.2014 autoturismul marca .. -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- Contractul de vanzare cumparare din data de 12.05.2014 autoturismul marca .. -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- Contractul de vanzare cumparare din data de 04.09.2014 autoturismul marca .. -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- Contractul de vanzare cumparare din data de 20.10.2014 autoturismul marca .. -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- Contractul de vanzare cumparare din data de 07.11.2014 autoturismul marca .. -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- Contractul de vanzare cumparare din data de 12.11.2014 autoturismul marca .. -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- Contractul de vanzare cumparare din data de 12.12.2014 autoturismul marca .. -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

Pentru aceste autoturisme ,organele de inspectie fiscala au stabilit un adaos mediu in procent de 12%.

#### **In anul 2015,**

Pentru tranzactiile in care pretul de vanzare este egal sau inferior pretului de cumparare,sau lipseste unul dintre preturi, organele de inspectie fiscala au procedat la aplicarea adaosului mediu stabilit in functie de pretul de cumparare si pretul de vanzare al tranzactiilor in care pretul de vanzare a fost superior celui de cumparare.

Exemplu:

- contract de vanzare cumparare din data de 11.12.2014(pret cumparare) autoturism marca .... -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = 0 lei

- contract de vanzare cumparare din data de 12.02.2015 autoturism marca ... -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- contract de vanzare cumparare din data de 09.04.2015 autoturism marca ... -pret cumparare = 0 lei; pret de vanzare = ... lei

- contract de vanzare cumparare din data de 26.04.2015 autoturism marca ... -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = ... lei

- contract de vanzare cumparare din data de 19.03.2015 autoturism marca ... -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare = 0 lei

- contract de vanzare cumparare din data de 23.05.2015 autoturism marca ... -pret cumparare = ... lei; pret de vanzare ... lei

- contract de vanzare cumparare din data de ... autoturism marca ..-pret cumparare = 0 lei; pret de vanzare = ... lei

- contract de vanzare cumparare din data de ... autoturism marca .. -pret cumparare = 17.705 lei; pret de vanzare = ... lei

Pentru aceste autoturisme ,organele de inspectie fiscala au stabilit un adaos mediu in procent de 1 %.

#### **TVA deductibil**

Organele de inspectie fiscala au inaintat adresa nr...2019,confirmata de primire la data de 27.03.2019 cu privire la prezentarea documentelor justificative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adaugata aferente achizitiilor efectuate in perioada 01.11.2014-31.12.2015 ,documente care trebuie sa indeplineasca cerintele legale de forma respectiv,sa fie documente originale sau documente reconstituite potrivit prevederilor OMFP 2634/2015 privind documentele financiar contabile,documente solicitate si prin Avizul de inspectie fiscala nr.18779/22.02.2019.

Pana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala ,respectiv ...,do... nu a prezentat documentele solicitate fapt pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.

Conform Normelor de aplicare a Legii 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare pct 61 alin. (11)

Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal a persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

#### **TVA colectat**

In urma documentelor verificate, s-a stabilit ca contribuabilul a realizat o baza a veniturilor in suma de 304.019 lei pentru care echipa de inspectie fiscala a calculat TVA in suma de **72.965 lei**

Denumire obligatie principala	TVA declarat de contribuabil	TVA stabilit de echipa de inspectie	Diferenta
TVA	0 lei		

Situatia TVA constatata, aferenta perioadei verificate 01.11.2014-31.12.2015 este prezentata in anexa nr. 3 la prezentul.

#### **Motivul de fapt:**

Din verificarea bazei de date precum si a documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, s-a constatat ca in perioada 01.11.2014-31.12.2015 d-nul ... a efectuat tranzatii privind vanzarea de autoturisme in numar de 14, conform contracte de vanzare cumparare, in urma carora a realizat un venit brut in suma de ... lei, astfel acesta a depasit plafonul de scutire TVA, la tranzactia efectuata in data de 04.09.2014, realizand un venit in suma de 221.910 lei fapt pentru care in conformitate cu Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 152, alin.1, avand obligatia de a se inregistra in scop de TVA conform art.152 , alin. 6 din Legea 571/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel s-a stabilit ca la data de 04.09.2014, d-nul Constantin Ovidiu Adrian in urma tranzactiei a autoturismului marca VW Passat , a depasit plafonul de scutire, realizand o cifra de afaceri in suma de 221.910 lei, iar conform art.152 , alin.6 din Legea 571/2003 republicat cu modificarile si completarile ulterioare – (anexa nr. 2 la prezentul), **avea obligativitatea de a se inregistra ca platitor in scop de TVA incepand cu tranzactiile efectuate in data de 01.11.2014**

- 01.11.2014-31.12.2014 - contribuabilul a realizat venituri in suma de ... lei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma de .. lei: ( .... x24/124 = .. lei);

- 01.01.2015 – 31.12.2015 - contribuabilul a realizat venituri in suma de .. lei pentru care organul fiscal a calculat TVA in suma de .. lei: (.. x24/124 = .. lei);

#### **Temeiul de drept :**

Conform Legii 571 / 2003 cu modificarile si completarile ulterioare

Art. 126 Operațiuni impozabile[...].

**Art. 127 – Persoane impozabile și activitatea economică[...].**

**Art. 128 – Livrarea de bunuri[...].**

Față de aceste prevederi legale, sunt considerate operațiuni impozabile livrările de bunuri efectuate cu plată care constau în transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, sunt realizate de o persoană impozabilă și rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute de Codul fiscal, precum și faptul că locul de livrare a bunurilor este considerat a fi în România și se desfășoară în sfera taxei.

De asemenea, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice de o manieră independentă, indiferent de locul, scopul sau rezultatul acestei activități și constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la noțiunea de “persoană impozabilă”, la art.125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii, pct. 18 din același act normativ se precizează: [...].

Potrivit art. 152 alin.1 si alin. 2 din L 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare[...].

Conform art.152 alin (6) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare [...].

#### **Norme metodologice**

Tot in conformitate cu art.152, alin. 6, din L 571/2003 republicat si HG 44/2004, pct.62, [...] si **art. 19 [...]** din Legea 650/2002”.

**III. Pe baza actelor și documentelor din Dosarul contestației, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluționare a cauzei constată:**

\* Conform **Raportului de inspecție fiscală nr. ...** la ... de organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P ... controlul a cuprins perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 pentru **impozitul pe venit și CASS** si perioada 01.11.2014 – 31.12.2015 pentru **taxa pe valoarea adăugată**, verificarea acestor obligații fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal și cu precizările din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la data de 31.12.2015) și din Normele metodologice aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare

(valabile începând cu data de 01.01.2016).

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare verificării au fost stabilite **obligații fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- .. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .. lei – impozit pe venit;
- ...lei – CASS,

care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. ..., în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

\* Prin contestația formulată domnul ... contesta doar Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de Impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ..., pentru suma de ... lei.

●În urma verificărilor efectuate privind taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv 01.11.2014 – 31.12.2015, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei este aferentă vânzării de autovehicule, organele de inspecție fiscală considerând că au fost încălcate prevederile art. 125 alin.(1) pct.4 și 18, art. 140 alin.(1), art.152 alin.(1), (6), art.156 (1) și (2), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 23 alin. (1) și (2) Titlul VI, pct.62 (2) lit.a) din H.G.nr.44/2004.

\* **În ceea ce privește contestarea Raportului de inspecție fiscală nr. ...**, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... din ... a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... din ....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecție fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice față de contribuabilul verificat și nu stabilește niciun raport obligațional între ... și bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare și, pe cale de consecință, de a fi contestat.

\***Prin contestația formulată ...** susține următoarele:

- organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată;
- în cazul livrărilor de bunuri second-hand supuse regimului special, organul fiscal a aplicat regimul normal de taxare, regimul aplicabil fiind cel prevăzut de art. 152<sup>2</sup> alin.2 din Codul fiscal.

\* **Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale**, rezultă următoarele:

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară contestată în sumă de 60.113 lei** aferentă veniturilor realizate din vânzarea de autovehicule, organul de soluționare a contestației constată următoarele:

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... încheiat de reprezentanții A.J.F.P. Dambovită la ..., a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind **impozitul pe venit și CASS** pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015 și **taxei pe valoarea adăugată** pentru perioada 01.11.2014-31.12.2015.

Urmare verificării contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de Primăria ...,

organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.11.2014 - 31.12.2015 domnul ... identificat prin CNP ... figurează fie în calitate de vânzător, fie în calitate de cumpărător.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că, pentru veniturile realizate din activitatea cu caracter de continuitate constând în tranzacții au autoturisme în mod repetat, în perioada 01.11.2014 - 31.12.2015, persoana fizică ..., nu a depus la organele fiscale declarațiile privind veniturile realizate în România.

Persoana impozabilă identificată prin CNP ... a efectuat în perioada 01.01.2013-31.12.2015 un număr de .. (...) tranzacții, din care pentru perioada 01.11.2014-31.12.2015 un număr de ... (..) tranzacții, activitate pentru care nu a fost autorizată conform legii și în urma căror a obținut venituri impozabile.

Urmare verificării contractelor de vânzare cumpărare, pentru tranzacțiile în care prețul de vânzare este egal sau inferior celui de achiziție, în vederea stabilirii corecte a prețului de vânzare, organele de control au aplicat adaosul mediu stabilit în funcție de prețul de cumpărare și prețul de vânzare al tranzacțiilor în care prețul de vânzare a fost superior celui de cumpărare, ținând seama de prevederile art.19 din Legea nr.650/2002 pentru aprobarea O.G. nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață.

În baza documentelor puse la dispoziție de Primaria ..., organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către domnul ... identificata prin CNP ... constatând că în accepțiunea legii fiscale, respectiv a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, acesta a efectuat fapte de comerț din care au rezultat venituri impozabile, astfel:

- pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 a realizat venituri în sumă de .. lei;
- pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 a realizat venituri în sumă de .. lei;
- pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 a realizat venituri în sumă de .. lei.

De asemenea, prin actul de inspecție fiscală se precizează că persoana impozabilă **CONSTANTIN OVIDIU ADRIAN** nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în evidențele organelor fiscale și nu a condus evidența fiscală și contabilă privind TVA.

Întrucât operațiunile efectuate de contribuabil în România în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme” în mod repetat, se încadrează în categoria operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a TVA, conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal, la control s-a stabilit că ... a realizat în luna septembrie 2014 o cifră de afaceri cumulată în sumă de ... lei, depășind astfel plafonul de scutire de 65.000 euro (220.000 lei) prevăzut la 152 alin.(1) din Codul fiscal, fără însă a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, până la data de **10.10.2014**, situație în care ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă începând cu **01.11.2014**.

Prin urmare, pentru tranzacțiile cu autoturisme în mod repetat, efectuate după data de 01 noiembrie 2014 - *operațiuni taxabile în valoare totală de ... lei* ( ... lei venituri încasate în perioada 01.11.2014-31.12.2014 + ... lei venituri încasate în anul 2015) - în baza prevederilor art.125, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art. 128 alin.(1), art.152 alin.(1), (2) și alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a pct.62 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei impozabile ..., TVA colectată în sumă în sumă de ... lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite (24 x 100/124) asupra veniturilor încasate în perioada 01.11.2014 - 31.12.2015.

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice ... taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de ... lei .

În drept, art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, definește persoanele impozabile precum și activitățile economice desfășurate de aceștia în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel ( în vigoare până la data de 31.12.2015):

**"art. 127 - Persoane impozabile și activitatea economică**

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

Referitor la semnificația termenilor și expresiilor în înțelesul legii fiscale, art.125<sup>^</sup>1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**"art. 125<sup>^</sup>1 - Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta; [...]

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

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă,"

Din prevederile legale susmenționate, reiese că, o **persoană fizică reprezintă persoană impozabilă** în sensul Titlului VI **privind taxa pe valoarea adăugată** din Codul fiscal, **în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute** la art.127 alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

În explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul precizează:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. [...]

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...].

Față de dispozițiile antecitate reținem că, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea de bunuri (autoturisme) care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intra în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constata ca activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoana impozabila.

Totodată, și Directiva 112/2006 CE, prin art.9 alin.(1) paragraful 2, **califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, iar la art.12 din Directivă se arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează o operațiune legată de activitățile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2.

Potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza 186/1989 (W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA "termenul de exploatare" se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.

În speța analizată, caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a autoturismelor, este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul

încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun impozitării. Deci, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din vânzarea de autoturisme determină caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni economice, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare autoturisme, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă.

Domnul .. a realizat în perioada 2013-2015 un număr de .. (..) tranzacții, din care în perioada 01.11.2014 – 31.12.2015 un număr de .. (.. ) tranzacții constând în vânzări de autoturisme pentru care a încasat venituri.

Este evident faptul că cele ..(s...) tranzacții nu au avut ca obiect bunuri utilizate de contribuabil în scopuri personale, activitatea economică desfășurată de contribuabil constând în cumpărarea de autoturisme, pe care ulterior le vinde diverselor persoane fizice.

Pe cale de consecință, persoana fizică .. a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

În ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**"art. 126 - Operațiuni impozabile**

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

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

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

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

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

Conform acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ( în vigoare până la 31.12.2015) iar livrarea bunurilor rezultă din una din **activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)** Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal ( în vigoare până la 31.12.2015) .

Astfel, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică ... are calitate de persoană impozabilă încă din luna noiembrie 2014, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de autoturisme în mod repetat, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatara intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat depășirea plafonului de scutire de TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, în septembrie 2014 , ... având astfel obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA conform art.152 alin.(6) din același act normativ până la data de 10 octombrie 2014, dobândind calitatea de plătitor de TVA începând cu **01 noiembrie 2014**.

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, art.152 alin.(1) și



alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b), alin.(7), alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„ Art. 152 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare **regim special de scutire**, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.[...]

**Art. 153 - Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

(7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).[...]

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu”.

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 65.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Întrucât această obligație de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal nu a fost îndeplinită de către persoana fizică ..., organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cifrei de afaceri care a servit drept referință, perioada în care contribuabila a atins și depășit plafonul de scutire începând cu tranzacțiile efectuate din data de 01.11.2014 .

Pentru livrările de autoturisme efectuate în perioada 01 noiembrie 2014 – 31 decembrie 2015, baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată s-a determinat potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„art. 137 - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;[...]

În ceea ce privește contractele de vânzare cumpărare în care prețul era stipulat în “euro” organele de inspecție fiscală au convertit sumele în moneda națională a României, în conformitate cu prevederile art. 9 alin.(3) lit. b) și alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**“art. 9 - Moneda de plată și de calcul a impozitelor și taxelor [...]**

(3) Sumele exprimate într-o monedă străină se convertesc în moneda națională a României, după cum urmează:[...]

b) în oricare alt caz, sumele se convertesc în moneda națională a României prin utilizarea cursului de schimb valutar la data la care se primesc sau se plătesc sumele respective ori la altă dată prevăzută în norme.

**(4) În înțelesul prevederilor alin. (3), cursul de schimb valutar, folosit pentru a converti în moneda națională a României sumele exprimate în moneda străină, este cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, exceptând cazurile prevăzute expres în norme.”**

Stabilirea taxei pe valoarea adăugată se face în funcție de perioada realizării operațiunilor, și astfel, pentru operațiunile efectuate de contribuabil din luna noiembrie 2014, sunt aplicabile prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,( în vigoare pana la 31.12.2015) care precizează:

**“art. 140 - Cotele**

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”,

În ceea ce privește regimul special pentru bunurile second-hand, potrivit prevederilor art. 152<sup>^</sup>2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(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;

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

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

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

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

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

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

a) o persoană neimpozabilă;

b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);

c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;

**d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.**

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

a) opere de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat;

b) opere de artă achiziționate de persoana impozabilă revânzătoare de la autorii acestora sau de la succesorii în drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei.

(4) În cazul livrărilor prevăzute la alin. (2) și (3), pentru care se exercită opțiunea prevăzută la alin. (3), baza de impozitare este marja profitului, determinată conform alin. (1) lit. g), exclusiv valoarea taxei aferente. [...]

(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).[...].”

**Norme metodologice**

Art. 152<sup>^</sup>2

“64. (3) Opțiunea prevăzută la art. 152<sup>^</sup>2 alin. (3) din Codul fiscal:

a) se exercită pentru toate categoriile de bunuri prevăzute la respectivul alineat;

b) se notifică organului fiscal competent și rămâne în vigoare până la data de 31 decembrie a celui de-al doilea an calendaristic următor exercitării opțiunii.”

- DIRECTIVA 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul

comun al taxei pe valoarea adăugată prevede la Capitolul 4, Secțiunea 2, Subsecțiunea 1-Regimul marjei:

“ Articolul 313

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

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

Articolul 314

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

(a) o persoană neimpozabilă;

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

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

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

Din dispozițiile legale de mai sus, interne și comunitare, rezultă că regimul special al marjei **se poate aplica**, pentru livrările de bunuri second-hand efectuate de un comerciant, **numai în cazul achizițiilor intracomunitare efectuate de la anumiți furnizori expres și similar prevăzuti atât în Codul fiscal cât și în Directiva 112**, din care se reține cazul furnizorilor-persoane impozabile care au aplicat, în privința TVA, regimul special al marjei.

Astfel pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special al marjei, la efectuarea livrarilor de autoturisme second-hand către clienții din România, achiziționate intracomunitar, contestatorul ar fi trebuit să efectueze achizițiile de la persoanele enumerate la art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și să fie autorizat comerciant persoana impozabilă.

Sustinerile contestatarului sunt că trebuia să i se aplice regimul marjei în stabilirea TVA datorată iar regimul aplicabil era cel prevăzut de art.152<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatarul nu sustine și nu dovedește că este comerciant persoana impozabilă, că furnizorii săi fac parte dintre persoanele enumerate la art. 152<sup>2</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ceea ce nu îi dă dreptul să aplice regimul special al marjei.

În concluzie, se reține că, pentru livrările interne de autoturisme, nu îi sunt aplicabile prevederile regimului special al marjei privind TVA, întrucât la momentul tranzacțiilor domnul ... nu era autorizat comerciant persoană impozabilă și faptul că furnizorii săi intracomunitari sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA ce au aplicat, în privința livrării autoturismelor second hand, regimul normal al taxei pe valoarea adăugată și nu regimul special al marjei, astfel achizițiile sale nefiind efectuate de la persoanele (expres prevăzute atât în Codul fiscal cât și în Directiva 112) în cazul cărora se poate aplica regimul special al marjei.

\*Sustinerea din contestatie potrivit careia „ Din analiza tranzacțiilor efectuate de d-nul Constantin Ovidiu Adrian se constata ca unele tranzacții se încadrează în categoria bunurilor second-hand [...] achiziționate de la persoane neimpozabile [...] astfel aceste tranzacții supunându-se regimului special privind TVA conform art. 152<sup>2</sup> alin.1 lit.d), g) și h) și alin.2 care prevede [...]”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în sfera de aplicare a TVA intră toate operațiunile care îndeplinesc cele 4 (patru) condiții cumulative de la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, ultimele două condiții de interes în speță referindu-se la persoanele impozabile și la activitatea economică, noțiunea de persoană impozabilă fiind definită în raport cu cea de activitate economică, după cum reiese din prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal, anterior citate.

Prin urmare, având în vedere că ... are calitate de persoană impozabilă, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor cu autoturisme derulate cu caracter de continuitate, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal.

Totodată, la determinarea TVA suplimentară se rețin ca întemeiate cele constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală având în vedere și prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin.(3) și art.72 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

**„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. [...]

**art. 7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal[...]**

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.

În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]

**art. 72 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

În consecință, organele de inspecție fiscale au stabilit corect calitatea de persoană impozabilă a domnului ... și au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor realizate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale, în sumă totală de ... lei.

**La calcularea obligației de plată privind TVA în sumă de ... lei aferentă perioadei 01 noiembrie 2014 – 31 decembrie 2015 (perioada în care contribuabila avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA), organele de inspecție fiscală au avut în vedere baza de impozitare reprezentând veniturile în sumă totală de ... lei, aferente tranzacțiilor cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme” în mod repetat la care s-a aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$ , rezultând o **TVA colectată în sumă de ... lei** ( ...  $\times 24 \times 100/124$ ).**

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică ... datorează taxă pe valoarea adăugată contestată în sumă de ... lei.

\* Susținerea din contestație potrivit căreia: ” Pentru tranzacțiile în care domnul ... achiziționează bunuri second hand ( masini ) de la firme platitoare de TVA organele de inspectie fiscala nu dau drept de deducere a TVA-ului, drept stabilit conform art. 167 din DIRECTIVA 2006/12/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 [...]. Dreptul de deducere nu poate fi refuzat pe motivul ca nu a fost înregistrat în scop de TVA [...],” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pentru cheltuielile la care face referire **nu au fost prezentate documente justificative așa cum prevede art.146 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la 31.12.2015, care precizează:

**“art.146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Potrivit textelor de lege susmenționate, **persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite doua condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al facturilor.

Astfel, în conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la 31.12.2015):

„46.(1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal** care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art.145 alin.(1^2) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin.(1^1) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art.155 alin.(11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. **În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.** În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.[...]”(valabil până la 31.12.2015)”

Prin urmare, **o persoană impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii**, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (valabil până la 31.12.2015).

Totodată, Ordinul nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, la Anexa nr.1 „Norme Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile” precizează:

„41.**Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.[...]**

44.Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmarire penala sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului unitatii pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.[...]

**46.Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.**

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.[...]"

Așadar, reținem că, **orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să dețină exemplarul original al facturii sau reconstituit, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor.**

În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr.46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfriș se face trimitere la paragr.23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, unde **Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Prin urmare, în lipsa unor documente justificative originale organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a determina TVA deductibilă aferentă cheltuielilor ocazionate de achizițiile efectuate în perioada 01.11.2014 - 31.12.2015.

**Având în vedere cele prezentate mai sus**, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative aplicabile în speță în perioada verificată, **se constată că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina domnului ... a taxei pe valoarea adăugată suplimentare de plată contestată în sumă de ... lei**, în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art. 128 alin.(1), art.140 alin.(1), art.152 alin.(1) și alin.(6) și art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept urmare, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea**

adăugată suplimentară în sumă de ... lei.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de d-nl ...**cu domiciliul în loc.Targoviste, judetul Dambovita , împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de Impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr....., **act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. ...**, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE:**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totala de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilita suplimentar.

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

**DIRECTOR GENERAL**