



MINISTERUL FINANTELOR
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați
Structura Specializată în Soluționarea Contestațiilor

DECIZIA nr.2021
pentru soluționarea contestației, înregistrată la
D.G.R.F.P. Galați sub nr....,
formulată de către ..., CNP: ..., cu
domiciliul în municipiul ..., str. ... nr....,
ap...., județul ...

Ministerul Finanțelor - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Structura Specializată în Soluționarea Contestațiilor a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr...., înregistrată la registratura generală a D.G.R.F.P. Galați sub numărul ..., asupra contestației formulată de domnul ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...., emisă de organul abilitat, potrivit legii.

Domnul ... are domiciliul în municipiul ..., str. ... nr...., ap...., județul ..., se identifică prin CNP: ... și a semnat, în original, acțiunea introdusă în calea administrativă de atac.

Obiectul contestației privește suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.

În raport cu data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...., și anume ..., operațiune efectuată prin remiterea sub semnătura domnului ... (aspect ce rezultă din cele reținute de emitent pe adresa nr.... . depusă, în copie, în dosarul cauzei) și a faptului că acțiunea formulată în calea administrativă de atac s-a depus prin poștă, în data de ..., fiind ulterior înregistrată la A.J.F.P. Vrancea - registratura generală sub nr.... se constată că aceasta a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

I. Prin contestația formulată și depusă prin poștă, în data de ..., ulterior înregistrată la A.J.F.P. Vrancea - registratura generală sub nr...., domnul ... se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor

de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...., pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, pe care o consideră netemeinică și nelegală din motivele ce se prezintă în cele ce urmează.

Pentru început se reține faptul că, urmare a unui control din partea D.G.R.F.P. Galați - A.J.F.P. Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru perioada ...-... inspectorii fiscali au constatat că, începând cu data de ... aș fi devenit persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, că nu aș fi depus declarațiile și deconturile de TVA și că aș fi avut o cifră de afaceri de ... lei, la care s-a calculat TVA de plată de ... lei.

În continuare se menționează că, în cuprinsul deciziei de impunere inspectorii fiscali fac vorbire despre art.269 din Codul fiscal și susțin că aș fi avut obligativitatea de a mă înregistra ca și persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, având în vedere faptul că aș fi depășit plafonul de scutire prevăzut de art.310 alin.(1) din Legea nr.227/2015, în luna De asemenea se mai rețin și alte articole din Codul fiscal, respectiv cele identificate prin numerele: 269, 297, 299, 316, care se referă la regimul TVA și sunt în opinia organului de control încălcate de către subsemnatul.

Se apreciază faptul că, organul de control, în mod nelegal și tendențios a procedat la calculul TVA la întreaga cifră de afaceri, ignorând dispozițiile art.312 din Codul fiscal, pe care în cuprinsul deciziei de impunere nu le amintește în niciun fel, referitoare la calculul TVA la marja de profit.

Astfel, organul de control nu a observat faptul că am efectuat comerț cu autoturisme second - hand provenite din Uniunea Europeană și că beneficiam de dispozițiile art.312 din Codul fiscal, în condițiile în care sunt considerat ca fiind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, al cărui text s-a citat în acțiune, și anume lit.d), iar din cuprinsul înscrisurilor avute în vedere de inspectorii fiscali rezultă cu certitudine faptul că beneficiam de prevederile acestuia.

În aceste condiții, în opinia domnului ... calculele efectuate de inspectorii fiscali sunt eronate, în contradicție cu dispozițiile art.312 din Codul fiscal.

În concluzie, pentru motivele prezentate se solicită admiterea contestației, astfel cum a fost formulată.

II.1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr.... s-a emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru domnul ..., prin care s-a calculat în sarcina acestuia taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, la o bază de impozitare de ... lei, aferentă perioadei verificate: ... -....

Motivul de fapt invocat de organul de inspecție fiscală, în decizia de impunere în cauză, se prezintă astfel:

Conform contractelor de vânzare - cumpărare prezentate de contribuabil și de Serviciul de impozite și taxe locale al Primăriei Municipiului Focșani, prin adresa nr...., în perioada ... - ..., domnul ... a obținut venituri din activitatea de comercializare a autoturismelor second - hand în sumă totală de ... lei.

Centralizarea datelor din contractele de vânzare - cumpărare autoturisme second - hand și a documentelor de achiziție ale acestora, precum și valoarea tranzacțiilor încheiate de domnul ... se regăsesc în anexele ... și ... la raportul de inspecție fiscală, anexă la actul atacat.

Având în vedere faptul că domnul ... a cumpărat și apoi a vândut, în perioada verificată, un număr de ... autoturisme denotă că operațiunile au avut caracter economic, iar prin vânzarea succesivă a acestora rezultă că au fost realizate venituri cu caracter de continuitate.

Din centralizarea contractelor de vânzare - cumpărare autoturisme second - hand, domnul ... a depășit plafonul de scutire prevăzut de art.310 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în luna ..., respectiv totalul livrărilor din perioada ... - ... este de ... lei, având astfel obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, 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, devenind astfel plătitor de TVA, începând cu data de

TVA deductibilă:

Pentru perioada ... - ..., potrivit organului de inspecție fiscală, contribuabilul nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, nu a decontat Deconturile privind taxa pe valoarea adăugată și Declarațiile informative 394, în conformitate cu prevederile art.101-102 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborate cu Ordinul A.N.A.F. nr.3596/2011 privind declararea livrărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

Din verificarea efectuată asupra documentelor puse la dispoziția inspecției fiscale referitoare la taxa pe valoarea adăugată deductibilă au rezultat următoarele:

- Factura ..., furnizor S.C. ..., CUI: ..., autoturism Audi A5, valoare TVA ... lei;
- Factura ..., furnizor S.C. ..., CUI: ..., autoturism Audi A6, valoare TVA ... lei;
- Factura ..., furnizor S.C. ..., CUI: ..., autoturism Volkswagen Passat, valoare TVA ... lei;
- Factura ..., furnizor S.C. ..., CUI: ..., autoturism Volkswagen Passat, valoare TVA ... lei;
- Factura ..., furnizor S.C. ..., CUI: ..., autoturism BMW X3, valoare TVA ... lei;
- Factura ..., furnizor S.C. ..., CUI: ..., autoturism Mazda CX5, valoare TVA ... lei.

Totalul taxei pe valoarea adăugată deductibilă evidențiată în facturile de achiziție ale autoturismelor este de ... lei.

Din consultarea bazelor de date ale A.N.A.F., organul de inspecție fiscală reține că S.C. ..., CUI: ... a fost înregistrată în scopuri de TVA, în perioada ... - ..., iar S.C. ..., CUI: ...a fost înregistrată în scopuri de TVA, în perioada ... -

Având în vedere faptul că facturile privind achizițiile de autoturisme de la S.C. ... și S.C. ... au fost emise în afara perioadei în care societățile au fost înregistrate în scopuri de TVA, taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă facturilor: ..., ... și ..., nu poate fi deductibilă, potrivit constatărilor organului emitent.

TVA colectată:

Organul de inspecție fiscală reține că, în perioada verificată contribuabilul nu a depus deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, așa cum rezultă din interogarea bazei de date a A.N.A.F., cu respectarea prevederilor art.323 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din centralizarea operațiunilor impozabile analizate de organul de inspecție fiscală a rezultat situația, redată în tabelul de mai jos, și reținută în cuprinsul deciziei de impunere atacată (pagina nr....).

Perioada	Cifra de afaceri - lei	Baza impozabilă - lei	TVA - lei
...
...
...
...
...
...
...
...
...
...
...	0	0	0
...

...
...	0	0	0
...
Total

Potrivit reținerilor emitentului actului atacat calculul taxei pe valoarea adăugată s-a realizat asupra contravalorii livrărilor efectuate, conform art.269 alin.: (1), (2), art.280 alin.: (1), (2) și art.282 alin.: (1), (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Se menționează și faptul că stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată de către organele de inspecție s-a determinat prin aplicarea procedurii sutei mărite, fiind respectate prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, conform căreia atunci când prețul unui bun sau a unui serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, prețul convenit trebuie considerat ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, în acest caz taxa pe valoarea adăugată determinându-se prin procedeul sutei mărite.

Drept urmare, potrivit constatărilor organului de inspecție fiscală situația taxei pe valoarea adăugată se prezintă astfel:

Taxă pe valoarea adăugată colectată: ... lei

Taxă pe valoarea adăugată deductibilă: ... lei

Taxă pe valoarea adăugată de plată: ... lei

Temeiul de drept invocat în decizia de impunere, în susținerea constatărilor fiscale rezidă din prevederile art.: 11 alin.: (1) și (9), 269 alin.: (1) și (2), 297 alin.(4), 299 alin.(1), 316 alin.: (1) lit.b), (6) și (10) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

2. În raportul de inspecție fiscală nr.... (anexă la decizia de impunere în cauză) organul de inspecție fiscală la CAP.V - Alte constatări, cu privire la organizarea și conducerea evidenței contabile (Legea nr.82/1991 a contabilității, modificată; O.M.F.P. nr.1040/2004 privind organizarea și conducerea contabilității în partidă simplă; O.M.F.P. nr.170/2015 privind contabilitatea în partidă simplă) a menționat următoarele: "Contribuabilul nu a condus și organizat evidență contabilă. Referitor la evidența operațiunilor privind taxa pe valoarea adăugată, acesta nu a respectat prevederile O.M.E.F. nr.1372/2008, nefiind înregistrat în scopuri de TVA" (pagina nr....).

3. În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației încheiat în data de ... Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în raport cu motivele invocate în susținerea acesteia reține următoarele:

Referitor la calcularea taxei pe valoarea adăugată asupra marjei de profit, la care face referire domnul ... în cuprinsul contestației, facem precizarea că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.312 alin.: (13) și (14) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct. 86 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, operatorul economic nerespectând condițiile și obligațiile prevăzute de lege, respectiv să țină un jurnal special de cumpărări în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special, un jurnal special de vânzări în care se înscriu toate bunurile livrate în regim special, un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă și, după caz, taxa colectată, să emită o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.

În considerarea celor prezentate în referat, organul de inspecție fiscală conchide că regimul special de TVA prevăzut de art.312 din Codul fiscal poate fi aplicat doar de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art.316 din Legea nr.227/2015, după obținerea acestei calități.

Se precizează faptul că autoturismele second - hand vândute de domnul ... s-au livrat doar prin contracte de vânzare - cumpărare, iar o parte din documentele de achiziție ale acestora sunt de la societăți comerciale înregistrate pe teritoriul țării noastre și pentru care s-a aplicat regimul de deducere prevăzut de art.297 din Codul fiscal.

Drept urmare se propune respingerea în totalitate a contestației ca fiind nefondată.

III. Având în vedere natura constatărilor organului fiscal emitent, motivele invocate în contestație, din analiza actelor și documentelor depuse la dosarul cauzei și în raport cu prevederile legale în vigoare aplicabile se consemnează aspectele ce se prezintă în continuare.

Cauza supusă soluționării de către D.G.R.F.P. Galați este să se pronunțe dacă domnul ... datorează bugetului de stat suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în condițiile în care acesta a obținut venituri din vânzarea autoturismelor second-hand, iar la depășirea plafonului de scutire prevăzut de lege nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice a constatat că domnul ... a cumpărat și apoi a vândut, în perioada verificată, un număr de ... autoturisme, fapt care denotă că operațiunile au avut caracter economic, iar prin vânzarea succesivă a acestora s-au realizat venituri cu caracter de continuitate. În aceste condiții, organul de inspecție fiscală reține că domnul ... a obținut venituri din activitatea de comercializare a autoturismelor second - hand în sumă totală

de ... lei, în funcție de care a depășit plafonul de scutire prevăzut de art.310 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în luna ..., devenind plătitor de TVA, începând cu data de ... Din acest motiv organul de inspecție fiscală a stabilit suma de ... lei, taxă pe valoarea adăugată de plată, ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată de ... lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă de ... lei.

Împotriva deciziei de impunere în cauză domnul ... a formulat contestație, unde a invocat faptul că organul de control, în mod nelegal și tendențios a procedat la calculul TVA la întreaga cifră de afaceri, ignorând dispozițiile art.312 din Codul fiscal, pe care în cuprinsul deciziei de impunere nu le amintește în niciun fel, referitoare la calculul TVA la marja de profit.

În drept, cauza supusă analizei se fundamentează pe dispozițiile legale aplicabile în materie, respectiv cele ale art.: 269 alin.:(1) și (2); 280 alin.:(1) și (2); 282 alin.(1); 286 alin.(1) lit.a); 316 alin.:(1) lit.b), (10) coroborat cu art.310 alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

”Art. 269. - Persoane impozabile și activitatea economică

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

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

Art. 280. - Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Art. 282. - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Art. 286. - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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;

Art. 316. - 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.297 alin.(4) 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. 310 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

(10) 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 (6), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

Art. 310. - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(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.316, 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.316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:

a) stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art.316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz;

b) determină suma negativă a taxei, respectiv diferența dintre taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art.316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, și taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art.316, dacă taxa deductibilă este mai mare decât taxa colectată”.

La rândul său, HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, la pct.4 - Capitolul III Persoane impozabile - Titlul VII Taxa pe valoarea adăugată reglementează:

”(1) În sensul art.269 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor

juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin.(1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri, care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de către persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 269 alin. (2) din Codul fiscal”...

În considerarea dispozițiilor legale sus - citate se reține că, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute de lege, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, inclusiv sub aspectul exploatării bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. În ceea ce privește baza de impozitare pentru livrări de bunuri se reține că aceasta este dată de tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

De asemenea, o persoană impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează o activitate economică ce implică operațiuni taxabile în sensul legii trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut de lege, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon. În caz contrar organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

Mai reținem că, atunci când persoana impozabilă nu solicită sau solicită înregistrarea în scopuri de TVA cu întârziere, organele fiscale competente stabilesc obligații privind taxa de plată, constând în diferența dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze și taxa pe care ar fi avut dreptul să o deducă, de la data la care persoana impozabilă respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA conform art.316 dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, dacă taxa colectată este mai mare decât taxa deductibilă, precum și accesoriile aferente, sau după caz determină suma negativă a taxei, în situația în care taxa deductibilă este mai mare decât taxa colectată.

Din analiza documentelor din dosarul cauzei se reține, în funcție de natura constatărilor fiscale aspectele ce se prezintă în continuare.

Organul de inspecție fiscală a stabilit faptul că, domnul ..., în perioada ... -... a obținut venituri din activitatea de comercializare a ... de autoturisme second - hand în cuantum de ... lei, urmare a centralizării datelor din contractele de vânzare - cumpărare aferente acestora, inclusiv a documentelor de achiziție ale lor, prezentate de contribuabil și de Serviciul Impozite și Taxe Locale de la nivelul Primăriei Municipiului Focșani, prin adresa nr...., de răspuns la solicitarea A.J.F.P. Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, identificată sub nr. ... (anexele nr.: ... și ... la raportul de inspecție fiscală în cauză).

S-a mai stabilit de către organul de inspecție fiscală faptul că, în luna ... domnul ... a depășit plafonul de scutire prevăzut de lege, respectiv de 220.000 lei, raportat la totalul livrărilor de ... lei din perioada ... - ..., având astfel obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.316 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în termen de 10 zile de la data depășirii acestuia, considerată a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care s-a înregistrat situația respectivă. Astfel se reține că domnul ... devine plătitor de TVA începând cu data de ..., iar pentru tranzacțiile efectuate după această dată datorează taxă pe valoarea adăugată.

Așa fiind, în sensul prevederilor legale aplicabile în speță, organul de inspecție fiscală a calculat în sarcina domnului ... suma de ... lei, taxă pe valoarea adăugată de plată, ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată de ... lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă de ... lei.

Este de menționat și faptul că, în operațiunea de stabilire a taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile derulate de către domnul ..., organul de inspecție fiscală a aplicat regimul normal de taxare, iar în ceea ce privește determinarea bazei de impunere se reține respectarea prevederilor Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, conform căreia atunci când prețul unui bun sau a unui serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, prețul convenit trebuie considerat ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, în acest caz taxa pe valoarea adăugată determinându-se prin procedeul sutei mărite. De asemenea se reține că, organul de inspecție fiscală a acordat dreptul de deducere pentru TVA în raport cu documentele prezentate de către contribuabilul verificat.

În context precizăm că, la dosarul cauzei s-au depus de către organul de inspecție fiscală, în copie, atât Contractele de înstrăinare - dobândire a unui mijloc de transport, în baza cărora acesta a întocmit lucrarea "Centralizator vânzări autoturisme ...", cât și documentele privind achiziția acestora, care s-au analizat, iar rezultatul operațiunii s-a reținut în "Centralizator cheltuieli ...", anexe ale Raportului de inspecție fiscală nr...., suport informațional al deciziei de impunere atacată.

Edificatoare în instrumentarea speței dedusă judecății sunt și răspunsurile formulate de domnul ..., în Nota explicativă dată în ..., la întrebările organului de inspecție fiscală, identificate sub numerele ... și ... - anexată, în copie, în dosarul cauzei, după cum urmează:

"Întrebarea ...: Vă rugăm să ne precizați dacă pentru perioada ... - ... ne puteți pune la dispoziție documente de cheltuieli efectuate în interesul desfășurării activității, pentru

activitatea de comerț cu autoturisme, în vederea deducerii acestora. Răspuns: Nu am alte cheltuieli (documente de cheltuieli) în afara documentelor de achiziție auto.

Întrebarea ...: Vă rugăm să ne precizați dacă în perioada ...- ... ați desfășurat și alte activități economice, altele decât cea de comercializare autoturisme și dacă ați obținut și alte venituri altele decât veniturile din vânzarea de autoturisme și cuantumul acestora.

Răspuns: Nu am obținut alte venituri în afara acestora”.

Ori, în raport de aceste constatări ale organului de inspecție fiscală, reținute în precedent, în contestație domnul ... invocă numai faptul că acesta, în mod nelegal, a procedat la calculul TVA la întreaga cifră de afaceri, fiind ignorate astfel prevederile art.312 din Codul fiscal, care se referă la calculul TVA la marja de profit și, totodată, că nu s-a observat că a efectuat comerț cu autoturisme second-hand provenite din Uniunea Europeană.

Legea prevede îndeplinirea anumitor condiții pentru aplicarea regimului special de taxare doar asupra marjei de profit, condiții care nu sunt îndeplinite în privința raportului juridic de drept fiscal dedus judecătii, în sensul celor reținute în continuare.

În temeiul prevederilor art.312. - Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități sunt de reținut următoarele:

”Alin.(1) reglementează:

...

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 normele metodologice;

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 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.

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

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

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

(4) În cazul livrărilor prevăzute la alin.(2) și (3), pentru care se exercită opțiunea prevăzută la alin.(3), baza de impozitare este marja profitului, determinată conform alin. (1) lit. g), exclusiv valoarea taxei aferente. Prin excepție, pentru livrările de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități importate direct de persoana impozabilă revânzătoare, conform alin. (3), prețul de cumpărare pentru calculul marjei de profit este constituit din baza de impozitare la import, stabilită conform art. 289, plus taxa datorată sau achitată la import.

(5) Orice livrare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție sau antichități, efectuată în regim special, este scutită de taxă, în condițiile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a), b), h) -n) și p).

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

(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).

(8) În cazul în care persoana impozabilă revânzătoare aplică regimul normal de taxare pentru bunurile pentru care putea opta să aplice regimul special prevăzut la alin. (3), persoana respectivă va avea dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate pentru:

a) importul de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități;

b) opere de artă achiziționate de la autorii acestora sau succesorii în drept ai acestora.

(9) Dreptul de deducere prevăzut la alin.(8) ia naștere la data la care este exigibilă taxa colectată aferentă livrării pentru care persoana impozabilă revânzătoare optează pentru regimul normal de taxă.

(10) Persoanele impozabile nu au dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunuri care au fost sau urmează să fie achiziționate de la persoana impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea acestor bunuri de către persoana impozabilă revânzătoare este supusă regimului special.

(11) Regimul special nu se aplică pentru:

a) livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Uniunii Europene de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art.293 alin. (1) lit. a) și e) -h) și art. 294 alin. (1) lit. h)-n), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;

b) livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, conform art. 294 alin. (2) lit. b).

(12) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul să înscrie taxa aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special, în mod distinct, în facturile emise clienților.

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

a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 322 și 323;

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

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

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

b) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 322 și 323.

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

De precizat este și faptul că, HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, la **pct.86** alin.(6) - Secțiunea a 3-a

Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități - Capitolul XII Regimuri speciale - Titlul VII Taxa pe valoarea adăugată dispune:

”(6) În scopul aplicării art.312 alin.(13) și (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini următoarele obligații:

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

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

c) va ține un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă, și, după caz, taxa colectată;

d) va emite o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură. Factura emisă prin autofacturare trebuie să cuprindă următoarele informații:

1. numărul de ordine și data emiterii facturii;

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

3. numele și adresa părților;

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

5. descrierea și cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;

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

Aplicabilitatea dispozițiilor citate privește persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, sub rezerva îndeplinirii condițiilor impuse pentru aplicarea regimului special de taxare (asupra marjei profitului) în detrimentul regimului normal de taxare.

Ori, în acest sens, din constatările organului de inspecție fiscală rezultă faptul că, deși domnul ... a înregistrat venituri din vânzarea de autoturisme second - hand superioare plafonului de scutire de TVA, nu a solicitat înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, în termenul prevăzut de lege.

Împrejurarea că domnul ... a comercializat autoturisme second - hand provenite din Uniunea Europeană (parte din acestea) nu prezintă relevanță, atâta timp cât acesta nu a respectat cadrul normativ privind înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA (la depășirea plafonului legal de scutire), calitate care, din momentul dobândirii, incumbă anumite drepturi, dar și obligații, inclusiv de declarare a taxei, potrivit evidenței condusă raportat la regimul de taxare aplicabil, pentru operațiunile impozabile din punctul de vedere al taxei.

Drept consecință, în raport cu aspectele din precedent **contestația formulată de către domnul ...**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente

diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, **urmează a se respinge ca neîntemeiată.**

Pentru cele ce preced și în temeiul art.273 alin.(2) și art.279 alin.(1) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către domnul ... , cu domiciliul în municipiul ..., str. ... nr...., ap...., județul ..., CNP:..., **împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

În temeiul art.273 alin.(2) din Legea nr.207/20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate și poate fi atacată, la instanța de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director general

Adresa: Str. Portului nr.163, Galați
Tel : +40 236.46.04.86
Fax : +40 236.43.24.66
Email : registratura.dgrfp.gl@anaf.ro
www.anaf.ro