



DECIZIA nr. 53 din2021
privind soluționarea contestației formulate de
....
din localitatea județul

Serviciul Soluționare contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești** urmare adresei emisă de **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova** înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiesti sub nr.a fost sesizat cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de din com. Bărcănești, **județul Prahova**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr., **act administrativ fiscal** emis **de A.J.F.P.**

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

Prin Decizia nr. emisă în data de 2018, de către D.G.R.F.P Ploiești – Serviciul Soluționare Contestații, soluționarea contestației formulate de a fost suspendată pentru suma delei , până la pronunțarea unei soluții cu caracter definitiv pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr. **solicită reluarea soluționării contestației** anexand Ordonanța de clasare emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul Prahova din data de 16.03.2020 în dosar nr. 35/P/2018 precum și Încheierea nr. pronunțată de Tribunalul Prahova la data den dosarul nr.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiesti sub nr. A.J.F.P. Prahova transmite Ordonanța de clasare din data de 16.03.2020 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Prahova precum și Ordonanța nr.

Prin Încheierea nr. din data de pronunțată de Tribunalul Prahova - Secția Penală în dosarul nr....., s-a dispus respingerea ca nefondat a recursului formulat de ANAF-DGRFP Ploiești împotriva Ordonanței de clasare din data de pronunțată în dosar nr. 35/P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., menținută prin Ordonanța nr. din data de 03.04.2020 a Prim Procurorului Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., fiind menținută Ordonanța de clasare din data de

....are domiciliul fiscal în com. județul...., are CNP

Obiectul contestației îl constituie obligațiile fiscale suplimentare în suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară de plată.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 45 zile prevazut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, actualizata - Titlul VIII "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale", actul atacat a fost comunicat contribuabilului in data de.... iar contestatia a fost depusa in data de si inregistrata la A.J.F.P. sub nr.

Prin urmare, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.277 alin.(3) și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești prin Serviciul Soluționare Contestații

va relua procedura de soluționare a contestației formulată de pentru suma contestată de lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Din analiza actelor și documentelor existente în dosarul contestației, rezulta:

I. Sustinerile contestatorului sunt următoarele:

CONTESTATIE

”

prin care solicit

- anularea Deciziei de impunere nr.privind taxa pe valoarea adăugată în sumă deei [...].

Apreciem că actele administrativ fiscale emise la data de 25 iunie 2018 pretinse ca fiind acte de îndreptare a unor erori materiale, sunt vadit netemeinice și nelegale.

Considerații privind nelegalitatea și netemeinicia actelor administrativ- fiscale care fac obiectul prezentei contestații:

► apreciem că cea de-a doua decizie de impunere emisă la data deprin care a fost majorat tva-ul cu suma delei, de la lei la lei, cu motivarea ca este vorba de o eroare materială, este lovită de nulitate deoarece este emisă cu încălcarea prevederilor art. 48 din Vechiul Cod de procedură Fiscală, respectiv ale art. 53 din Noul Cod de procedură fiscală, precum și a celorlalte prevederi legale care reglementează îndreptarea erorilor materiale, ca urmare a faptului pretinsa îndreptare de eroare materială nu se încadrează în situațiile care pot sta la baza unor îndreptări de erori materiale.

Astfel, conform prevederilor legale, erorile materiale sunt definite ca greseli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal potrivit legii sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

Apreciem că în cauza nu ne aflăm în prezenta unor erori materiale având în vedere faptul că nu se motivează în vreun fel o eventuală greșeală de redactare sau omisiune în conținutul actului administrativ fiscal emis inițial, ci este vorba de o nouă interpretare a legii privind deductibilitatea TVA-ului.

Astfel, în timp ce în decizia de impunere dinși în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei i-a fost acordat dreptul de deducere al TVA-ului pentru perioada 01.01.2016-28.08.2017 în temeiul prevederilor art. 153, art. 310 alin.6 și respectiv art.316 din Codul Fiscal, fiind dedus în aceste condiții un TVA în sumă de lei (filele 34 din decizie), în noua decizie de impunere, invocându-se aceleași texte de lege menționate mai sus, îi este refuzat dreptul de deducere al tva-ului aferent perioadei 2016-august 2017, cu motivarea ca nu s-au identificat documente justificative pentru achizițiile de bunuri efectuate în scopul derulării de operațiuni taxabile.

Apreciem că o astfel de modalitate de lucru este vadit netemeinică și nelegală în primul rând ținând cont de faptul că în realitate nu este vorba de o îndreptare de eroare materială, așa cum este prevăzută în Codul de Procedură fiscală și în Codul de procedură fiscală și în Codul de procedură civilă, ci este vorba de o reinterpretare a normelor juridice ce reglementează regulile care privesc colectarea și deducerea TVA-ului.[...].

Astfel, în condițiile în care nu este prevăzută denumirea actului prin care se poate face o îndreptare de eroare materială în Codul de Procedură fiscală, se va face în mod obligatoriu trimitere la prevederile Codului de procedură civilă, care la art.442 alin.2 stipulează că îndreptarea erorilor materiale se poate face prin încheiere în care trebuie arată eroarea materială și modul de îndreptare a acesteia.

Or, în cazul nostru, nu s-a întocmit proporiu-zis un act de îndreptare a erorii materiale, ci a fost emisă o nouă decizie de impunere și un nou raport de inspecție fiscală, fără să se arate în niciunul din aceste acte în ce constă eroarea respectivă care a fost pretins îndreptată.

Susținem acest lucru deoarece așa cum rezultă din ambele decizii de impunere, pe aceeași situație de fapt și pe aceleași temeiuri legale este refuzat dreptul de deducere a TVA-ului aferent perioadei menționate mai sus, fără niciun fel de motivare sau justificare, conținutul celei de-a doua decizii fiind identic cu cel al primei decizii de impunere.

Aceeași situație se regăsește și în cazul celor două rapoarte de inspecție fiscală, singura deosebire, respectiv completarea, fiind cea de la fila 12 din Raportul din 25 iunie

2018, în care se precizează că nu există documente justificative privind achiziția autoturismelor.

[...] pentru toate achizițiile de autoturisme care au fost ulterior revândute există acte de vânzare cumpărare, respectiv contracte de vânzare cumpărare și dovada plății prețului prin care au fost probate cheltuielile efectuate în scopul obținerii de venituri prin revânzarea acestor autoturisme [...].

► Un alt aspect pe care trebuie să îl invoc [...] este culpa evidentă a organului fiscal în îndeplinirea obligațiilor sale în sensul înregistrării din oficiu ca platitor de TVA a subsemnatului.

Astfel, art.153 alin.7 Cod fiscal stipulează ca atare persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, aveau obligația să solicite înregistrarea în termenul de 10 zile prevăzut de lege vor fi în mod obligatoriu înregistrate din oficiu de către autoritățile fiscale.

Având în vedere că autoritățile fiscale aveau acces permanent la bazele de date în care erau evidențiate tranzacțiile mobiliare ale subsemnatului și dacă analizăm și situația dedusă litigiului, constatăm, în lumina prevederilor legale mai sus menționate, că rezultă fără niciun echivoc culpa gravă a organului fiscal, care după aproximativ 7 ani, la limita termenului de prescripție, chiar și cu depășirea acestuia pentru perioada inițială, începe verificările la finalul anului 2017, care sunt finalizate în anul 2018, data la care este încheiat Raportul de inspecție fiscală, iar în baza acestuia sunt emise deciziile de impunere pentru obligații fiscale suplimentare și accesoriile aferente, prin care sunt stabilite responsabilități în sarcina subsemnatului, în sensul obligării mele la plata unei TVA în sumă deei.

[...] organele fiscale nu puteau avea în vedere tranzacțiile, respectiv valorile acestora, care sunt anterioare termenului de prescripție de 5 ani de zile pentru ca astfel s-ar majora în mod artificial baza impozabilă și implicit nivelul taxelor și impozitelor precum și termenul de la care se poate calcula atingerea plafonului privind TVA-ul, toate acestea ducând în final la majorări nejustificate ale obligațiilor fiscale suplimentare și ca o consecință a nivelului accesoriilor.

În aceste condiții, organele fiscale aveau obligația, conform prevederilor legale, că după luarea la cunoaștere a existenței tranzacțiilor și a depășirii plafonului privind TVA-ul să notifice contribuabilul despre aceste aspecte, iar în cazul în care contribuabilul nu se conforma în sensul înregistrării în scopuri de TVA în termen de 10 zile trebuiau să îl înregistreze ca platitor de TVA.

[...] prin Decizia nr. 1....privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA mi s-a adus la cunoaștere că întrucât nu am solicitat înregistrarea până în prezent, s-a procedat la înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA, începând cu data comunicării acestei decizii. [...].

Dacă aceste minime diligețe ale autorităților fiscale ar fi fost depuse la nivelul anului 2012, așa cum era și legal, aș fi stopat tranzacțiile respective sau aș fi depus și eu la rândul meu diligente să mă înregistrez ca platitor de TVA, iar nivelul obligațiilor fiscale principale ar fi fost mult mai redus, [...].

► O altă critică pe care înțeleg să o invoc în prezenta contestație este cea privind prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale în sarcina contribuabililor.

Astfel, în conformitate cu art.91 din Vechiul Cod de Procedură Fiscală, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, iar la alin.2 al aceluiași articol se prevede că termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alineatul 1 începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23 din același act normativ.[...].

În cazul dreptului de a stabili obligații fiscale, termenul de prescripție de 5 ani începe să curgă de la data de 1 ianuarie/1 iulie a anului următor (în funcție de vechiul, respectiv noul cod de procedură fiscală) celui în care s-a născut creanța fiscală (cand s-a format baza de impunere care o generează).

Remarcăm astfel că în prezenta cauză ne aflăm în afara termenului de determinare a obligațiilor fiscale aferente de 5 ani de zile, în care autoritățile fiscale puteau să-și exercite dreptul la perceperea taxei, având în vedere faptul că în cazul nostru acestea s-au sesizat abia în ianuarie 2018, odata prin actele administrativ- fiscale din 10 ianuarie 2018 și respectiv 16 ianuarie 2018 prin care au fost determinate obligațiile fiscale suplimentare și apoi prin decizia de înregistrare din oficiu din 22.01.2018.

Chiar daca am avea in vedere si prevederile art. 92 alin.2 din vechiul Cod de procedura fiscala care fac referire la suspendarea termenului de prescriptie si anume ca termelul de prescriptie este suspendat pe perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale/verificarii situatiei fiscale personale (10.01.2018) si data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale/verificarii situatiei fiscale personale (16.01.2010), in conditiile respectarii duratei legale de efectuare a acestora, tot ar fi depasit termenul de prescriptie.

► O alta critică ce vizează fondul cauzei [...] este aceea privind refuzul de a acorda dreptul de a deduce cheltuielile aferente achizițiilor de autoturisme, respectiv a TVA-ului aferent cheltuielilor de achizitie a bunurilor vândute, pentru perioada 01.01.2012- 31.12.2015.

Pentru perioada 01 ianuarie 2016- 28 august 2017 s-a procedat la stabilirea TVA deductibilă în sumă delei calculată la o bază impozabilă deei.[...].

Susținem acest lucru deoarece așa cum rezultă din Decizia de impunere [...] la stabilirea TVA-ului suplimentar în sumă de lei s-a avut în vedere numai baza impozabilă stabilită suplimentar în cuantum delei, fără a ține cont de cheltuielile efectuate în vederea realizării acestor venituri.

Prin acest mod de operare, organele fiscale au încălcat Directiva nr. 2006/112/CE a Consiliului Europei din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și practica constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene.[...].

Posibilitatea dreptului de deducere a TVA-ului chiar în condițiile în care persoana impozabilă nu s-a înregistrat în scopuri de TVA și nici nu a făcut vreo declarație în acest sens este prevăzută și în hotărârea CJUE cunoscută în mod generic sub denumirea Cauza Tulică și Pavlosin [...].

Având în vedere argumentele invocate mai sus, organele fiscale trebuiau să aibă în vedere și cheltuielile ocazionate cu achiziția autoturismelor, cheltuieli la care se determină TVA-ul deductibil pe care sa-l scadă din TVA-ul pretins colectat.

Astfel, în urma efectuării acestor operațiuni, la baza impozabilă stabilită suplimentar și TVA-ul în sumă de ... lei ar fi trebuit să se aibă în vedere TVA-ul deductibil în sumă delei aferent cheltuielilor ocazionate cu achiziția autoturismelor ulterior înstrăinate, rămânând în aceste condiții un TVA final de plată în sumă delei.[...].

Concluzionând, [...] solicit admiterea contestației așa cum a fost formulată, anularea deciziilor de impunere și exonerarea mea de la plata sumelor conținute de acestea, respectiv a sumei delei reprezentând TVA, stabilit suplimentar ”.

Prin adresa nr.....din data de contestatorul sustine urmatoarele:

„ Subsemnatul [...] va solicit ca in temeiul prevederilor legale [...] sa dispuneti solutionarea contestatiilor formulate impotriva Deciziilor de impunere nr.si nr.

*[...] initial a fost emis primul titlu de creanta si anume Decizia de impunere nr. emisa de catre AJFP Prahova pentru suma delei reprezentand TVA. Ulterior au mai fost emise doua decizii de impunere si anume o decizie dinpentru suma de lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, precum si o decizie in cuantum delei reprezentand penalitati de intarziere.

In acest context am inteles sa contestam partial titlul de creanta mentionat mai sus pentru suma delei reprezentand TVA, lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA si ... lei reprezentand penalitati de nedeclarare.[...].

In urma analizarii contestatiei prin Decizia nr. a fost suspendata de solutionare contestatiei in procedura administrativa pana la solutionarea sesizarii penale [...].

Ulterior am mai fost supus unui control care a avut acelasi obiect, ocazie cu care s-a incheiat un nou RIF si o noua decizie de impunere sub nr. prin care au fost stabilite alte sume cu titlu de TVA, dar vizau aceeasi perioada si aceleasi tranzactii, suma stabilita prin decizia de impunere mentionata mai sus fiind delei cu titlu de TVA.

Si impotriva acestui titlu de creanta am formulat contestatie in procedura prealabila, solutionarea acesteia fiind suspendata prin Decizia de solutionare nr.....[...].

Precizez ca dosarul penal a fost solutionat anterior si desi a trecut o perioada lunga de timp, nici pana in prezent cele doua contestatii la titlurile de creanta mentioate mai sus, nu au

fost rezolvate în sensul soluționării pe fond a acestora [...].

Or, [...] Ordonanța de clasare a fost emisă la data de iar prin Încheierea nr.a Tribunalului Prahova prin care a fost respinsă plângerea formulată de ANAF -DGRFP Ploiești datează din luna iulie 2020, context în care apreciem că erati obligați să soluționați pe fond contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere menționate mai sus.

În aceste condiții, vă rog în mod respectuos să dispuneți soluționarea de urgență pe fond a Deciziei de impunere nr., a Deciziilor de impunere privind accesoriile cât și a Deciziei de impunere nr.

[...] în cauza mai există pe rolul Tribunalului Prahova (dosar nr.) încă o cauză care privește o altă decizie de impunere în speta nr. lei a cărei soluționare [...] nu a fost suspendată, dar care în realitate are același obiect și privește aceeași perioadă de trazaționare.

Anexat în dovedirea susținerilor noastre depunem Ordonanța de clasare din data de (dosar 3....) și Încheierea nr.a Tribunalului Prahova”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit laE s-au stabilit următoarele: „CONSTATARI PRIVIND TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

În urma analizei documentelor puse la dispoziție, s-a constatat că în perioada 01.01.2011-.... domnul a efectuat un număr detranzacții de autoturisme. Din analiza contractelor de vânzare cumpărare se constată că, tranzacțiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale ci în scopuri comerciale, rezultând faptul că este o persoană impozabilă care a desfășurat de o manieră independentă activitatea de comercializare autoturisme și care din punct de vedere fiscal reprezintă activitate economică cu caracter de continuitate constând în obținerea de venituri din comercializarea autoturismelor din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Activitatea economică este reglementată de :

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] art.126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) potrivit căruia [...].

Referitor al noțiunii de persoană impozabilă la art. 125 alin.(1) pct. 18 din Codul fiscal, care precizează : [...].

Pentru celede contracte de vânzare-cumpărare încheiate de contribuabil în calitate de vânzător [...] sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] respectiv art. 268 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...], astfel activitatea desfășurată de către domnul [...] intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere următoarele :[...].

Potrivit prevederilor art. 270 alin.(1) lit.a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...].

Astfel, conform prevederilor art. 269 alin.(1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...].

În urma verificării actelor și documentelor puse la dispoziție, persoana impozabilă, conform art.152 din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal [...] a depășit plafonul de scutire de la plata TVA, pentru întreprinderi mici, de 35.000 euro [...].

Astfel, la control, în baza documentelor justificative prezentate, s-a constatat că în luna noiembrie 2011 contribuabilul a înregistrat, cumulativ, o cifră de afaceri în sumă de 125.749 lei, peste plafonul de scutire de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei.

Față de acest fapt, în conformitate cu prevederile art. 153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...] contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins și depășit plafonul de scutire, respectiv până la data de 10.12.2011 să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

În concluzie, d-l [...] a desfășurat o activitate economică cu caracter de continuitate constând în cumpărarea și livrarea de autoturisme, baza de impozitare fiind contravaloarea vânzării acestora, realizând cifra de afaceri în luna noiembrie 2011, în sumă de 125.749 lei [...] depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării respectiv 119.000 lei așa cum este stipulat la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...].

În speță sunt aplicabile prevederile art.152 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) și art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal [...] conform căroră [...].

Deasemenea, la pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal , aprobate prin HG nr. 44/2004, se precizează : [...].

Prin faptul că, persoana impozabilă, nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA după data depășirii cifrei de afaceri, respectiv până la data de 10.12.2011 au fost încălcate prevederile art. 336 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, pentru nedeclararea în termenul legal ca plătitor în scopuri de TVA.

La control, constatându-se faptul că, persoana impozabilă Constantin Gheorghe nu s-a declarat platitoare de TVA, în conformitate cu prevederile art. 152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] s-a procedat la stabilirea TVA colectată.

► Astfel, pentru perioada 01.01.2012-31 decembrie 2015 s-au avut în vedere prevederile art. 152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] și pct. 62, punctul a) al Titlului VI din HG nr. 44/2004 [...]

► Astfel, pentru perioada 01.01.2016-31 .07.2017 s-a procedat la stabilirea TVA colectată și TVA deductibilă conform art. 310 alin.(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care prevede [...].

La stabilirea TVA s-au avut în vedere prevederile art. 310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...], pct. 84 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...] aprobate prin HG nr. 1/2006 în aplicarea art. 310 din Legea nr. 227/2015.

În aplicarea cotei de TVA s-au avut în vedere prevederile art. 291 din legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...], pct. 36 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...] aprobate prin HG nr. 1/2006 în aplicarea art. 310 din Legea nr. 227/2015.

Taxa pe valoarea adăugată colectată

Taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei stabilită la control pentru perioada 01.01.2012-31.07.2017 a rezultat prin aplicarea cotelor standard de 24%, 20% și 19% asupra unei baze impozabile în sumă delei, realizată din livrări/vânzări și autoturisme.

Pentru determinarea operațiunilor impozabile și TVA colectată au fost luate în calcul livrările efectuate pentru perioada ianuarie 2012 (data la care contribuabilul a devenit de drept platitor de taxa) – iulie 2017.

La control s-au avut în vedere prevederile :

-art. 152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [...] și pct. 62 alin.(2), punctul a) al Titlului VI din HG nr. 44/2004 [...]

- art. 310 alin.(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal care prevede că [...].

[...] pentru livrările efectuate contribuabilul a încheiat contracte de vânzare cumpărare în calitate de vânzător [...] care nu conțin nici o informație privitor la achiziția bunurilor vândute, respectiv a faptului că acestea au făcut obiectul regimului special pentru bunuri prevăzut de art. 152 2 din Codul fiscal.

Astfel, la control pentru perioada 01.01.2012-31.07.2017 s-a constatat că domnul [...] nu a calculat, nu a înregistrat și nu a declarat taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă totală delei, aferentă operațiunilor impozabile pentru care se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sutei taxei, 24x100/124, 20x100/120 și 19x100/119, și prin aplicarea cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii, x19%, x20%, x24% aplicate unei baze impozabile realizată din livrările efectuate cu autoturisme [...] în suma totală delei.

Referitor la baza de impozitare a TVA, în sumă de 910.299 lei aceasta este constituită din valoarea de comercializare de autoturisme către persoane fizice și juridice a autoturismelor evidențiate în contracte de vânzare cumpărare puse la dispoziție de Primăria comunei

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

Referitor la perioada 01 ianuarie 2012-31 decembrie 2015 la control nu s-a acordat drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii realizat de către persoana impozabilă[...].

Pentru perioada mai sus menționată, persoana impozabilă [...] are dreptul să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior conform [...].

Astfel pentru perioada 01 ianuarie 2012 – 31 decembrie 2015 s-au identificat documente justificative pentru achiziții de bunuri și/sau servicii efectuate în scopul derulării de operațiuni taxabile - facturi achiziție auto, pentru care contribuabilul a achitat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și care permite deductibilitatea acesteia în primul decont după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior .

Pentru perioada 01 ianuarie 2016 – 28 august 2017, având în vedere prevederile art. 310 alin.(6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal care stabilește [...]

Pentru perioada 01 ianuarie 2016 – 31 decembrie 2017, nu s-au identificat documente justificative pentru achiziții de bunuri și/sau servicii efectuate în scopul derulării de operațiuni taxabile- facturi achiziție auto, alte cheltuieli pentru care contribuabilul să fi achitat taxa pe valoarea adăugată și care să permită deductibilitatea acesteia.

Având în vedere cadrul legal prezentat mai sus, rezultă că valoarea TVA de plată în cazul persoanelor care nu au solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, este taxa datorată pentru perioada ianuarie 2016 – august 2017 și plata taxei pe care persoană impozabilă ar fi trebuit să o deducă pentru perioada ianuarie 2012-decembrie 2015 dacă persoana ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

În consecință, pentru perioada ianuarie 2012- iulie 2017, la control nu s-a stabilit TVA deductibilă.

Taxa pe valoarea adăugată de plată

La control, s-a stabilit TVA colectată în sumă deei, TVA deductibilă în sumă de zero lei, rezultând conform art. 307 alin.(1) și art. 280 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal [...] coroborat cu art. 113 alin.(2) lit.i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, TVA de plată în sumă de 212.209 lei.

[...] din punct de vedere al TVA s-a constatat :

-TVA stabilită suplimentar la TVAei.”

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:

In fapt, conform **Raportului de inspecție fiscală nr.** încheiat în data de ... **2018** lade organele specializate ale Inspecției Fiscale din cadrul A.J.F.P. Prahova, a cuprins perioada **01 ianuarie 2011 – 31 decembrie 2016** pentru **impozitul pe venit și CASS** și perioada **01 ianuarie 2012 – 31 iulie 2017** 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 privesc 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 delei, reprezentând :

- lei - taxa pe valoarea adăugată;

- lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate,

care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. și 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. în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. Prahova sub nr. contesta partial Decizia de impunere privind obligațiile principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în

cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

● În ceea ce privește verificarea **taxei pe valoarea adăugată**, care a cuprins perioada 01 ianuarie 2012 – 31 iulie 2017, urmare inspectiei fiscale s-a stabilit o taxă suplimentară de plată în sumă totală delei.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestată, în sumă deei, este aferentă vânzării de autovehicule, organele de inspectie fiscală considerând că au fost încălcate prevederile art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art. 128 alin.(1), art.152 alin.(1) și alin.(2), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.23 și pct.62 din H.G.nr.44/2004, respectiv art.268, art.269, art. 270, art. 280, art.291, art. 310 alin.(6), art. 316 alin. (10) , art.370 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.36 și pct.84 alin.(2) din HG nr. 1/2016.

Prin contestația formulată, persoana fizică nu recunoaste obligatiile fiscale suplimentare de plata in suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata .

In contestatie, se sustine ca organele de inspectie fiscala in mod nelegal au stabilit in sarcina sa taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma delei, intrucat nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Deasemenea, contestatarul sustine ca cea de a doua decizie a fost emisa cu motivarea ca exista o eroare materiala in prima decizie, insa singura deosebire este aceea ca se precizeaza faptul ca nu exista documente justificative privind achizitia autoturismelor.

Prin adresa privind reluarea solutionarii contestatiei inregistrata sub nr. contestatorul precizeaza ca, se impune reluarea procedurii de solutionare a contestatiei intrucat a incetat motivul care a determinat suspendarea conform Ordonantei de clasare a fost emisa la data si Incheieriila data de ...

Deasemenea contribuabilul solicita reluarea procedurii de solutionare a contestatiilor formulate si impotriva deciziilor de accesorii.

Fata de sustinerile partilor si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada supusa inspectii fiscale, rezulta urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară contestată în sumă de 212.209 lei, aferentă veniturilor realizate din vânzarea de autovehicule, organul de soluționare a contestației constată următoarele:

În fapt, prin Raportul de inspectie fiscală nr. încheiat de reprezentanții A.J.F.P.Prahova la persoana fizica, a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2012-31.07.2017 si impozit pe venit si contributie de asigurari sociale de sanatate pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2016.

Prin actul de inspectie fiscală se precizează că persoana impozabilă . nu a depus la... organele fiscale declarațiile privind veniturile realizate în România, respectiv veniturile realizate din activitatea de comercializare autovehicule, desfășurată în perioada 2012 – 31.07.2017.

Constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr. s-au realizat pe de-o parte pe baza informatiilor puse la dispozitie de Primaria comunei precum si pe baza documentelor puse la dispozitie de catre contribuabil.

Persoana fizica a efectuat in perioada 2011-2017 un numar de tranzactii cu autoturisme, activitate pentru care nu a fost autorizata conform legii si in urma carora a obtinut venituri impozabile.

Pe baza documentelor puse la dispozitie de catre contribuabil precum si a documentelor transmise de Primaria organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea modului de indeplinire a obligatiilor fiscale de catre persoana fizicaconstatand ca in acceptiunea legii fiscale, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in vigoare pana la 31.12.2015) si a

Legii nr. 207/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016), acesta a efectuat fapte de comerț din care au rezultat venituri impozabile.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că persoana fizică nu s-a înregistrat ca platitor de TVA în evidențele organelor fiscale și nu a condus evidența fiscală și contabilă privind TVA.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au stabilit ca urmare a activității desfășurate, care în accepțiunea Codului fiscal constituie activitate economică cu caracter de continuitate, că persoana fizică a obținut venituri din comercializarea autoturismelor din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, pe care nu le-a declarat la organul fiscal teritorial, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice

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 căa realizat în luna noiembrie 2011 o cifră de afaceri cumulată în sumă de lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) prevăzut la art.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 decembrie 2011, situație în care ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă începând cu 01 ianuarie 2012.

Prin urmare, pentru tranzacțiile cu autoturisme efectuate după data de 01 ianuarie 2012 - *operațiuni taxabile în valoare totală de....lei (....lei venituri încasate în anul 01.01.2012 + lei venituri încasate în anul 2013+lei venituri încasate în anul 2014+ . lei venituri ...încasate în anul 2015 +lei venituri încasate în anul 2016+ lei venituri încasate în perioada ianuarie-iulie 2017)* - în baza prevederilor 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.23 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, art.310 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.36 lit.b), pct.86 alin.(4) lit.a)-c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.1/2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei impozabileTVA colectată în sumă totală de.... **lei**, prin aplicarea procedurii sutei mărite (24 x 100/124) asupra veniturilor încasate în perioada 01.01.2012 – 31.12.2015, în sumă delei, respectiv aplicarea procedurii sutei mărite (20 x 100/120) asupra veniturilor încasate în anul 2016, în sumă de ... lei, și aplicarea procedurii sutei mărite (119 x 100/119) asupra veniturilor încasate în perioada ianuarie- iulie 2017, în sumă de.... lei.

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

Menționăm faptul că, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat ca, contribuabilul nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri /servicii efectuate în scopul derulării de operațiuni taxabile, facturi achizitive auto, alte cheltuieli pentru care contribuabilul să fi achitat taxa pe valoarea adăugată și care să permită deductibilitatea acestora, rezultând **TVA de plată în sumă delei**.

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:

"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.125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"art. 125¹ - 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 explicarea 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.[...].

Art.269 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare de la 01 ianuarie 2016) definește persoanele impozabile precum și activitățile economice desfășurate de aceștia în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel:

" 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”.

Referitor la semnificația termenilor și expresiilor în înțelesul legii fiscale, art.266 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 266 - 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. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;

21. persoană impozabilă are înțelesul art. 269 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

24. 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.269 alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Conform art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal „[...] *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*”.

În explicarea art.269 alin.(2) din Codul fiscal, pct.4 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, legiuitorul precizează:

„ 4. (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”.

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 făcând 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 persoană impozabilă.

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, quantumul 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.

Persoana fizicăa realizat în perioada 01.01.2011-31.07.2017 un număr de tranzacții, din care în perioada 01.01.2012-31.07.2017 un număr de tranzacții constând în vânzări de autoturisme pentru care a încasat venituri.

Este evident faptul că cele tranzacții efectuate în 01.01.2012-31.07.2017 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 prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă 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: (în vigoare până la 31.12.2015):

"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);"

În ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile, potrivit prevederilor art.268 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :(în vigoare după 01.01.2016):

„ art. 268 - Operațiuni impozabile

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

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, 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. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 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) și art. 269 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016), 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) și 269 alin.(2) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016).

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 ... are calitate de persoană impozabilă încă din 2012 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 contestatar 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 luna noiembrie 2011, persoana fizică ...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 decembrie 2011, dobândind calitatea de plătitor de TVA începând cu 01 ianuarie 2012.

În ceea ce privește, înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA și la modul de stabilire a taxei de plată, aceasta este reglementată la art.152 alin.(6) și art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabile până la data de 31.12.2015, care prevad:

„art. 152 - (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 - (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;[...]

(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.[...]

Incepand cu 01.01.2016 modul de stabilire a taxei de plată, se regasese la art.310 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care citam:

„art. 310 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici [...]

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire prevazut la alin. (1) trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins ori depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 316. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedeaza dupa cum urmeaza:

a) stabilesc obligatii privind taxa de plata, constând în diferenta dintre taxa pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze si taxa pe care ar fi avut dreptul sa o deduca, de la data la care persoana impozabila respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de TVA conform art. 316 daca ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevazut de lege, daca taxa colectata este mai mare decât taxa deductibila, precum si accesoriile aferente, sau dupa caz; [...]

Totodata, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, legiuitorul reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adaugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) si alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, valabile până la data de 31.12.2015, precizează:

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

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. [...]

(5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal [...]

iar începând cu 01.01.2016 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 310, stipulează:

„84. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 310 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, 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 din Codul fiscal 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;[...]"

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 35.000 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 plătitoare 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 contribuabilul a atins și depășit plafonul de scutire începând cu tranzacțiile efectuate din data de

Pentru livrările de autoturisme efectuate în perioada 01.01.2012-31.12.2015, 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, (în vigoare până la 31.12.2015) 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;[...]"

iar pentru livrările efectuate de contribuabil în perioada 01.01.2016-31.07.2017, sunt aplicabile prevederile art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 286 - (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, respectiv art. 9 alin.(3) lit. b) și alin.(4) din Legea nr. 227/2015 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 în perioada 01.01.2012 -31.12.2015, 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.”,

iar pentru operațiunile efectuate de contribuabil în perioada 01.01.2016- 31.07.2017, sunt aplicabile prevederile art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm: (în vigoare de la 01.01.2016)

„art. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017 [...]”.

La pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (valabile până la 31.12.2015), respectiv la pct.84 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare (valabile începând cu 01.01.2016), se precizează că în cazul în care organele de inspecție fiscală constată că persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor Codului fiscal, vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, iar începând cu 01.01.2016 vor solicita plata taxei, 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, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data până la care s-a efectuat inspecția fiscală în cauza analizată.

Din analiza raportului de inspectie fiscala organul de solutionare a contestatiei retine ca obligatiile fiscale stabilite au avut la baza datele furnizate de Primăria comunei Barcanesti prin contractele incheiate decu diverse persoane.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca pe baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate cu ceide cumpărători, din care in perioada 01.01.2012-31.07.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul căa desfășurat activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, motiv pentru care persoana fizicaa dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 125[^]1 alin. (1) pct. 4 și art. 127 alin. (1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 3 alin. (1), (2) și (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu aplicabilitate până la data de 31.12.2015, dar și a prevederilor art. 266 alin. (1) pct. 4 și art. 269 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 4 alin. (1), (2) și (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu aplicabilitate după data de 01.01.2016, scopul vânzării celor 62 de autovehicule fiind unul comercial prin carea obținut constant venituri pe care nu le-a declarat în vederea impozitării.

Prin înstrăinarea autovehiculelor s-a transferat dreptul de proprietate asupra acestora de la vânzător la cumpărători, ceea ce reprezintă livrare de bunuri în accepțiunea prevederilor art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate până la 31.12.2015, prevedere preluată la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu aplicabilitate după data de 01.01.2016.

În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai multe operațiuni constând în vânzări de bunuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale (care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată), devine persoană impozabilă, cu obligația să se înregistreze în scopuri de TVA și să plătească TVA.

De asemenea, o activitate este considerată ca având caracter economic atunci când prezintă un caracter permanent și este efectuată contra unei remunerații primite de autorul operațiunii (par. 9 și 15 din cauza C-235/85 Țările de Jos/Comisia, par. 18 din cauza C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft/Franz Götz).

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a bunurilor (autovehicule), caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. De altfel, numărul tranzacțiilor efectuate de (....), precum și intervalul de timp de la data la care un autoturism a fost cumpărat și până la data la care același autovehicul a fost vândut, constituie elemente ce sunt suficiente pentru a se reține, că scopul tranzacției a fost unul economic. 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 taxării. Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din tranzacții determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, fundamentate pe baza contractelor de vânzare - cumpărare puse la dispoziție de către Primaria (în care are calitatea de vânzător, respectiv calitatea de cumpărător), în perioada 01.01.2012-31.07.2017 persoana fizică în cauză a realizat un număr de tranzacții constând în revânzarea autovehiculelor, ceea ce conduce la concluzia că operațiunile realizate nu sunt ocazionale, intenția sa de a desfășura activități economice în scopul obținerii de venituri fiind evidentă (autovehiculele au fost achiziționate în scopul revânzării lor).

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2012-31.07.2017 de către contestatar, respectiv tranzacționarea de autoturisme, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, pentru tranzacțiile cu autovehicule ... a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate.

Astfel, ținând cont de prevederile legale, se reține că organele fiscale în mod corect au stabilit că în luna noiembrie 2011, urmare veniturilor obținute din vânzarea de autovehicule în sumă de lei, persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire de 119.000 lei și avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii noiembrie 2011 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01 ianuarie 2012 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sustinerea din contestație potrivit careia, „*Apreciem ca cea de a doua decizie de impunere emisă în data de 25.06.2018 prin care a fost majorat tva-ul cu suma de 23.593 lei de la 18.816 lei la 212.209 lei, cu motivarea ca este vorba de o eroare materială, este lovita de nulitate deoarece este emisă cu încălcarea prevederilor art. 48 din Vechiul Cod de Procedura fiscală, respectiv ale art.53 din Noul Cod de procedura fiscală*” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât conform prevederilor art. 53 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală (în vigoare de la 01.01.2016) care precizează:

„ Art. 53 - Îndreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(1) *Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.*

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

(3) În cazul în care, după comunicarea actului administrativ fiscal, organul fiscal constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului/plătitorului un act de îndreptare a erorii materiale.[...]

(5) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial”, organele de inspectie fiscala au procedat conform prevederilor legale, fiind intocmit in acest sens Referatul de indreptare a erorilor materiale nr.2613/08.06.2018, prin care au fost indreptate erorile materiale inscrise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. iar elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor sunt enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala.

Referitor la nulitatea actului administrativ fiscal invocat, in speța este evident ca nu poate fi vorba de nulitatea sau nevalabilitatea actului emis, cata vreme actul emis contine elementele obligatorii, prevazute de lege, iar aspectele reclamate nu ii pricinuesc contribuabilului o vatamare ce nu poate fi inlaturata decat prin anulara acestor acte in raport de prevederile art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza in mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale.

In ceea ce priveste sustinerea din contestație potrivit căreia: "O alta critica [...] este cea privind refuzul de a acorda dreptul de a deduce cheltuielile aferente achizițiilor de autoturisme, respectiv a TVA-ului aferent cheltuielilor de achizitie a bunurilor vandute, pentru perioada 01.01.2012-31.12.2015", precizam ca 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.(1²) 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.(1¹) 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 legatură 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 careia 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 Gabalfrisa 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 organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a determina TVA deductibilă aferentă cheltuielilor efectuate cu achiziția autoturismelor în perioada 01.01.2012 - 31.07.2017.

Totodată, la determinarea TVA suplimentară se reține 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 Legea nr.207/2015 privind 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 persoanei fizice 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, în sumă totală delei.

La calcularea obligației de plată privind TVA în sumă de lei aferentă perioadei 01.01.2012 - 31.07.2017 (perioada în care contribuabilul avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA), organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- în perioada 01.01.2012 - 31.12.2015, s-a 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 marite pentru determinarea sumei taxei, rezultând o TVA colectată în sumă delei (..... lei x 24 x 100/124).

- în perioada 01.01.2016 - 31.12.2016, s-a avut în vedere baza de impozitare reprezentând veniturile în sumă totală delei, aferente tranzacțiilor cu caracter de continuitate constând în „achiziția și vânzarea de autoturisme” în mod repetat, la care s-a aplicat procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, rezultând o TVA colectată în sumă deei (.....lei x 20 x 100/120).

- în perioada 01.01.2017 - 31.09.2017, s-a 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 marite pentru determinarea sumei taxei, rezultând o TVA colectată în sumă delei (..... lei x 19 x 100/119).

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 persoanei impozabile a taxei pe valoarea adăugată suplimentare de plată contestată în sumă de lei, în baza prevederilor art.126, art.127, art.128, art.134, art.137, art.140, art.152 alin.(1) lit.b), art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (valabil până la data de 31.12.2015), art. 266, art.268, art.269, art.270, art.280, art.310 alin.(1) și (2) și art.316 alin.(1) și (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.01.2016).

În consecință, în conformitate cu dispozițiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

" Art. 279 - Soluți asupra contestației

(1) Prin decizie contestată poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu dispozițiile pct.11.1, lit.a) din Ordinul prezidentului A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane

fizice nr. 169/25.06.2018, **se va respinge ca neîntemeiata** pentru suma delei **reprezentand** taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Referitor la solicitarea contribuabilului cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. a carei solutionare a fost suspendata conform Deciziei de solutionare nr., facem urmatoarele precizari:

Contribuabilul a fost supus unei inspectii fiscale finalizate prin RIF nr. 1.... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala de lei, din care impozit pe venit, lei taxa pe valoarea adaugata, lei contributie de asigurari sociale de sanatate silei contributie de asigurari sociale.

Impotriva Deciziei de impunere mai sus mentionata,a formulat contestatie solutionata prin Decizia de solutionare nr. prin care s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei pentru suma de ...lei din care taxa pe valoarea adaugata (..... lei), dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata (.....) si penalitati de nedeclarare (.....lei).

Ulterior emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante cu privire la obligatiile fiscale stabilite suplimentar, motiv pentru care au procedat la întocmirea Referatului nr. 2..... privind îndreptarea erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

În baza referatului mai sus mentionat, organele de inspectie fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr....., contestata de contribuabil la data de în solutionarea careia a fost emisa Decizia nr. prin care s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cele mai sus prezentate, se retine ca intrucat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. a fost corectata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr....., aceasta nu mai produce nici un raport obligational fata de contribuabil, ramanand in sarcina acestuia ca stabilite suplimentar de plata obligatii fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr..... din data de

Din analiza fisei sintetice totale editata la data de 1.....rezulta ca, organele fiscale au scazut debitul de natura taxei pe valoare adaugata în suma delei aferent Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

Pe cale de consecinta, Decizia de solutionare nr.emisa in data de, emisa in solutionarea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., nu mai produce efecte juridice asupra contribuabilului întrucat decizia de impunere ce a facut obiectul deciziei de solutionare nr. din data de a fost anulata prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.....

Referitor la solicitarea contribuabilului cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de întarziere nr. si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare nr. carei solutionare a fost suspendata conform

Deciziei de solutionare nr., precum si a Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere nr. carei solutionare a fost suspendata conform Deciziei de solutionare nr., precizam urmatoarele :

Întrucat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr..... nu mai produce efecte asupra contribuabilului si avand în vedere ca accesoriile sunt aferente deciziei de impunere nr. rezulta ca nici accesoriile nu mai produc efecte asupra persoanei impozabile

Mai mult, din analiza fisei sintetice editata la data de rezulta ca, sumele cu titlu de accesorii stabilite suplimentar de plata prin decizia de impunere mai sus mentionata au fost scazute din evidenta fiscala a contribuabilului.

Pentru considerentele arate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestatiei formulata dedin localitatea Barcanesti, judetul Prahova , împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. pentru suma totala de**lei**, reprezentand taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentara de plata.

Prezenta decizie 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
MARINEL RIZEA**