TERUL FINANŢELOR
nţia Naţională de
ministrare Fiscală
cţia Generală Regională a
Finanţelor Publice Ploieşti
Serviciul Soluţionare Contestaţii

ANAF
Direcţia Generală Regională
a Finanţelor Publice - Ploieşti

Str. Aurel Vlaicu, nr.22,Ploieşti
Tel : 0244/407710,
Fax: 0244/593906

DECIZIA nr. 99 din … 2021
privind soluţionarea contestaţiei formulată de
...
înregistrată la Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Ploieşti
sub nr.....

Cu adresa nr. ....., înregistrată la **Direcţia Generală Regională a Finanţelor Publice Ploieşti** sub nr. ....., **Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice .....**a înaintat dosarul contestaţiei formulată de **.....** cu domiciliul în municipiul ..... judeţul ..... avand CNP .....

Contestaţia a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. ..... si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stablite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. ..... acte administrativ fiscale emise de A.J.F.P.....– I.F, având ca obiect suma totală de .....**lei** reprezentând:
- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar……..... lei;
- impozit pe venit stabilit suplimentar ……..... lei;
- contribuţie de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar……..… lei.

Contestaţia a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul VIII "Soluţionarea contestaţiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului in termenul legal, iar contestaţia a fost depusă în data de 15.02.2021 şi înregistrată la A.J. F.P. ..... sub nr. .....

Contestaţia a fost depusă prin avocat, conform prevederilor art. 269 alin.(1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexată împuternicirea avocaţială Seria CL nr. 65601, în original pentru avocat .....

..... din municipiul ....., judeţul ....., CNP ....., are sediul procesual ales pentru comunicarea actelor la Cabinet de ..... cu sediul în mun. ....., jud. ..... .

I. Prin contestaţia formulată **.....** contestă Raportul de inspecţie fiscală numărul ..... şi deciziile de impunere nr. AIF ..... şi nr. ....., pe motiv ca sunt neîntemeiate, invocând în susţinere următoarele motive:
- plafonul cifrei de afaceri aplicabil comerţului cu bunuri second hand supuse regimului special al TVA pentru bunuri second hand este reglementat de norma de aplicare pentru art. 310 din Codul fiscal, regasită la art. 83 alin.(4) din HG nr. 1/2016 iar plafonul pentru înregistrarea în scopuri de TVA în cazul comercializării de autoturisme second hand nu se stabileşte prin însumarea valorilor de vânzare ci prin însumarea marjelor de profit.

Deasemenea contestatorul precizează că suma marjelor de profit nedepăşind această valoare -prag legală, nu trebuia să se înregistreze ca şi plătitor de TVA începând cu data de

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

01.11.2016 iar după ce persoana revânzatoare ar fi depăşit palfonul pentru înregistrare în scopuri de TVA obligaţia acestuia ar fi fost să se înregistreze în scopuri de TVA iar conform Codului fiscal, ar fi trebuit să aplice regimul special pentru livrările de bunuri second hand, adică marja profitului prin care vânzătorul trebuie să colecteze TVA la cota de marja a profitului.

Prin contestaţie se precizează că nu se va colecta TVA dacă marja profitului este negativă- conform pct.86 alin.(5) din normele metodologice de punere in aplicare a art. 312 alin. (13) si (14).

Se mai precizează că, în perioada 01.01.2017-31.12.2019 contestatorul a încasat din vânzarile de autoturisme valoarea totală de .....lei (adica ..... lei în 2017+..... lei în 2018+..... lei in 2019) pentru care costul de achiziţie a fost de ..... lei (adică ..... lei în 2017+..... lei in 2018+..... lei în 2019) iar TVA colectată aferentă marjei de profit trebuia calculată astfel:

- pretul de achiziţie: ..... lei
- pretul de vânzare: ..... lei;
-marja de profit: .....lei

TVA colectată aferentă marjei în perioada 01.01.2017-31.12.2019
ESTE: .....lei *19/119=.....lei.

În concluzie, contestatorul solicită admiterea contestatiei împotriva actelor administrativ fiscale şi să se dispună anularea integrala a celor trei acte adminstrativ fiscale contestate, întrucât acestea sunt netemeinice şi nelegale.

Deasemenea prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiesti sub nr. ..... contribuabilul aduce completări la contestaţia iniţială înregistrată sub nr. 2203/15.02.2021 prin care face precizari cu privire la faptul că organele de inspecţie fiscală trebuie să stabilească nu doar taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă de bunuri ci şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizitiilor de bunuri în perioada în care ar fi trebuit să fie înregistrat ca plătitor de TVA.

II. Organele de inspecţie fiscală din cadrul Adminstraţiei Finanţelor Publice Călăraşi a efectuat inspecţia fiscală la persoana fizică ..... pentru taxa pe valoarea adăugată, impozit pe venit şi contribuţia de asgurări sociale de sănătate.

Constatările inspecţiei fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecţie fiscală nr. ..... încheiat în data de ..... care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. ..... şi Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stablite in cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. ..... , din care rezultă următoarele:

Inspecţia fiscală a vizat următoarele obligaţii fiscale şi perioade:

- impozit pe venit pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015;
-contribuţia de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015;
-taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2016-31.12.2019.

Deasemenea, organele de inspecţie fiscală au constat că în perioada verificată persoana fizică .... realizat tranzacţii cu autoturisme pentru care:

- nu a înregistrat veniturile obtinute din vanzarea de autoturisme în sumă de .....ei, depăşind astfel plafonul de scutire de 65.000 euro .

În vederea stablirii stării de fapt fiscale a contribuabilului, organele de inspecţie fiscală au solicitat Primăriei Municipiului ..... copii ale documentelor privind achiziţiile si vânzarile de autoturisme, cu adresa nr. .....

Urmare acestei solicitări, Primăria Municipiului .....a raspuns cu adresa nr. ..... punând la dispoziţie documentele de vânzare/cumpărare ale persoanei fizice .....

Inspecţia fiscală a fost efectuată pe baza documentelor puse la dispoziţie de către Primăria Municipiului ....., iar în urma analizării acestora pe perioda supusă inspecţiei fiscale 01.11.2016-31.12.2019 privind TVA, au rezultat următoarele:

- persoana fizică .....a achiziţionat şi revândut autoturisme;
- în data de 30.09.2016 a realizat o cifră de afaceri în suma de .....lei, depăşind plafonul de scutire de 220.000 lei, având obligaţia să solicite înregistrarea până la data de 10.10.2016 şi să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.11.2016;
- nu a depus deconturi de TVA şi nu a ţinut evidenţe privind TVA;

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Având în vedere faptul că trebuia să îndeplinească obligaţiile privind TVA din data de 01.11.2016, organele de inspecţie fiscală au colectat Taxa pe valoarea adăugata în sumă totală de ..... lei pentru perioada 01.11.2016-31.12.2019.

În urma studierii documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscală au constat că în perioada 01.01.2014-31.12.2019 contestatorul a efectuat un numar de ..... tranzacţii cu autoturisme, iar din analiza contractelor de vanzare cumparare a rezultat că tranzactiile efectuate nu au fost utilizate în scopuri personale ci în scopuri comerciale, rezultând faptul că .....este o persoană impozabilă care a desfăşurat o activitate economică cu caracter de continuitate, constând în obţinerea de venituri din comercializarea autoturismelor.

Deasemenea organele de inspectie fiscala au constatat ca, contestatarul a desfăşurat activitate econonică cu caracter de continuitate constând în cumpărarea şi livrarea de autoturisme, baza de impozitare fiind contravalorea vânzarii acestora, astfel acesta realizează o cifră de afaceri la 30.09.2016 în sumă de .....ei având obligaţia să se înregistreze ca plătitor de TVA conform art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depăşirii plafonului şi începând cu data de 01.11.2016 să se comporte ca o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA.

În urma documentelor pe care le deţine, facturi de cumparare, contracte de vânzare cumpărare, organele de inspecţie fiscală au identificat următoarele aspecte:

- pentru contractul de vanzare cumparare din 07.07.2015 vânzator ....., cumpărator .....prin care acesta achizitionează autoturismul VW GOLF SCHWARZ, serie sasiu WVWZZ1JZU2855, în valoare de 1.650 euro, ...a vândut în data de 20.10.2015 autoturismul mentionat mai sus, nu a pus la dispoziţia organelor de inspecie fiscala contractul de cumparare şi nici Primăria Municipiului .....nu este în posesia contractului de vânzare cumpărare. La stabilirea sumelor s-a avut în vedere prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art.106 alin.(1), alin.(2) lit.b) şi alin.(3) si (4) Ordinul nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, art. 1 art.2, art.4, anexa 1, Capitolul I, pct.1.3 metoda marjei fiind comparat cu acelaşi preţ de cumpărare, respectiv 1.650 euro.

- pentru contractele de vânzare-cumpărare unde nu au fost puse la dispoziţie contractele de vânzare cumpărare, preţul de vânzare a fost stabilit de organele de inspecţie fiscală la acelaşi preţ cu cel de cumpărare, exemplificăm aici contractul din 04.02.2016 pentru autoturismul VW POLO SERIA WVWZZZ9N234179482, contractul din 09.05.2016 pentru autoturismul VW GOLF SERIA WVWZZZ1J23W569617, contractul din 01.09.2016 pentru autoturismul VWW GOLG SERIA WVWZZZ1KZ5PO96148, contractul din 28.03.2017 pentru autoturismul VOLKSWAGEN GOLF V, SERIA WVWZZZ1K25PO7275, contractul din 12.10.2017 pentru autoturismul SKODA OCTAVIA, SERIA TMBCA61Z562183225.

-pentru contractele de vânzare cumpărare unde nu au fost puse la dispoziţie contractele de vânzare cumpărare, preţul de cumpărare a fost stabilit de organele de inspecţie fiscală la acelaşi pret cu cele de vânzare. La stabilirea sumelor s-a avut în vedere prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, art.106 alin.(1), alin.(2) lit.b) si alin.(3) si (4) Ordinul nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, art. 1 art.2, art.4, anexa 1, Capitolul I, pct.1.3 metoda marjei fiind comparat cu acelasi fel de maşina anii apropiati, aceeaşi activitate desfăşurată de contestator.

Organele de inspecţie fiscală au stabilit obligaţii de plată de natura taxei pe valoarea adăugată în temeiul art. 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul VII, CAPITOLUL III, art. 269, art. 266 , art. 310 , Normele de aplicare a legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016 în aplicarea art.310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 291 din Legea nr. 227/2015, pct. 36 din Normele metodologice a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare aprobate prin H.G. nr. 1/2016 în aplicarea art. 310 din Legea nr. 227/2015 , Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 106, alin.(1) alin.(2) lit.b) alin.(3) si alin.(4) şi (5), art. 6, art.7 şi art. 118 alin.(5) din Codul de procedură fiscală .

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Totodată, organele de inspecţie fiscală menţionează ca în perioada 01.01.2015-31.12.2015 contribuabilul a încheiat acte reprezentând contracte de vânzare cumpărare a unor mijloace de transport pentru care a încasat suma de ..... lei, având obligaţia depunerii Declaraţiei 200,, Declaraţie privind veniturile realizate din România".

Organele de inspecţie fiscală au stabilit suplimentar impozit pe venit în sumă de 24.694 lei aferent veniturilor obtinute din vânzarea de autoturisme, în baza prevederilor art. 46 alin.(1), art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, respectiv pct. 21 din H.G. nr. 44/2004 pentru care au stabilit o contribuţie de asigurări sociale de sănătate suplimentară, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra venitului net suplimentar, în sumă de ..... lei (24.694 lei venit net stabilit suplimentar x 5,5%).

III. Pe baza actelor şi documentelor din Dosarul contestaţiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspecţiei fiscale, consemnate în actul administrativ fiscal atacat, organul de soluţionare a cauzei constată:

Î**n fapt**, conform **Raportului de inspecţie fiscală nr. 1791** încheiat în data de **22 decembrie 2020** la **.....**de organele specializate ale Inspecţiei Fiscale din cadrul A.J.F.P. Călăraşi, a cuprins perioada 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2015 pentru **impozitul pe venit şi CASS** şi perioada 01 noiembrie 2016 – 31 decembrie 2019 pentru **taxa pe valoarea adăugată,** verificarea acestor obligaţii fiscale efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal şi cu precizările din Normele metodologice *aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările şi completările ulterioare (valabile până la data de 31.12.2015)* şi din Normele metodologice *aprobate prin H.G.nr.1/2016, cu modificările şi completările ulterioare (valabile începând cu data de 01.01.2016).*

În ceea ce privesc constatările organelor de inspecţie fiscală, consemnate în raportul de inspecţie fiscală mai sus menţionat, urmare verificării au fost stabilite **obligaţii fiscale suplimentare de plată** în sumă totală de **69.547 lei**, reprezentând :
- .....lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .....lei - impozit pe venit;
- ..... lei - contributie de asigurari sociale de sănătate,

care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit şi contributiile sociale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. ..... şi Decizia de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stablite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. ....., în conformitate cu prevederile art.131 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare.

● În ceea ce priveşte verificarea **taxei pe valoarea adăugată**, care a cuprins perioada 01 noiembrie 2016 – 31 decembrie 2019, urmare inspecţiei fiscale s-a stabilit o taxă suplimentară de plată în sumă totală de ..... **lei.**

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestată, în sumă de .....**lei**, este aferentă vânzărilor de autovehicule, organele de inspecţie fiscală considerând că au fost încălcate prevederile 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 şi completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.36 si pct.84 alin.(2) din HG nr. 1/2016.

● Urmare verificării efectuate privind **impozitul pe venit,** organele de inspecţie fiscală au constatat deficienţe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2015 au condus la stabilirea unei diferenţe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă de .....**lei.**

Impozitul pe venit stabilit suplimentar, contestat, în sumă de .....**lei,** este rezultatul majorării venitului impozabil urmare constatării faptului că persoana fizică neautorizată nu a declarat la organele fiscale venituri, organele de inspecţie fiscală considerând că au fost încălcate

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

dispoziţiile art. 41 lit.a), art. 46 alin.(1) si art. 48 alin.(2) şi alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare (..... x 16%).

Diferenţa suplimentară la impozitul pe venit s-a datorat majorării bazei impozabile cu suma de ..... lei reprezentând venituri nedeclarate rezultate din tranzacţiile cu autoturisme.

● Referitor la **contribuţia de asigurări sociale de sănătate** care a cuprins perioada 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2015 organele de inspecţie fiscală au stabilit contribuţie de asigurări sociale de sănătate în sumă de ..... lei .....x 5,5%).

În ceea ce priveşte ***contestarea Raportului de inspecţie fiscală nr. 1791 din data de 22.12.2020***, facem precizarea că acesta reprezintă un act premergător, în care sunt prezentate constatările inspecţiei fiscale din punct de vedere faptic si legal, iar rezultatele verificării au fost valorificate prin emiterea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr..... si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stablite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.....

Neavând natura juridică a unui act administrativ fiscal, raportul de inspecţie fiscală nu produce, potrivit legii, efecte juridice faţă de contribuabilul verificat şi nu stabileşte niciun raport obligaţional între ..... şi bugetul general consolidat al statului, de aceea nu este susceptibil de a fi pus în executare şi, pe cale de consecinţă, de a fi contestat.

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară contestată în sumă de .....lei.

Cauza supusă solutionării este dacă o persoană fizică care a realizat operaţiuni repetitive de achiziţii si vânzări de autoturisme datorează taxă pe valoarea adăugată aferentă vânzări de autoturisme, în conditiile în care a depăşit plafonul de scutire şi nu s-a înregistrat în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, conform legii, iar în susţinerea contestaţiei nu depune documente care sa releve o alta situaţie de fapt decât cea reţinută de organele de inspecţie fiscală.

În fapt, prin Raportul de inspecţie fiscală **nr.....** din data de .....ncheiat de reprezentanţii A.J.F.P. ..... la persoana fizica **.....**, a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare şi virare a obligaţiilor fiscale către bugetul de stat privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2016-31.12.2019 si impozit pe venit si contributie de asigurari sociale de sanatate pentru perioada 01.01.2015 - 31.12.2015.

Prin actul de inspecţie fiscală se precizează că persoana fizica **.....** nu a depus la organele fiscale declaraţiile privind veniturile realizate în România, respectiv veniturile realizate din activitatea de comercializare autovehicule, desfăşurată în perioada 01.11.2016 – 31.12.2019.

Constatările din Raportul de inspectie fiscala **nr. .....** din data de **.....** s-au realizat pe de-o parte pe baza informaţiilor puse la dispozitie de Primaria Municipiului Călăraşi, precum şi pe baza documentelor puse la dispozitie de catre contribuabil.

Persoana fizică a efectuat în perioada 2015-2019 un număr de **.....** tranzacţii cu autoturisme, din care în perioada 01.11.2016-31.12.2019 un număr de .....de tranzactii, activitate pentru care nu a fost autorizată conform legii şi în urma cărora a obţinut venituri impozabile.

Pe baza documentelor puse la dispoziţie de către contribuabil precum şi a documentelor transmise de Primăria Municipiului Călăraşi, organele de inspectie fiscală au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligaţiilor fiscale de catre persoana fizică **.....**, constatand că în acceptiunea legii fiscale, respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (in vigoare de la 01.01.2016), acesta a efectuat fapte de comert din care au rezultat venituri impozabile.

Prin actul de inspecţie fiscală se precizează că persoana fizică ..... nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în evidenţele organelor fiscale şi nu a condus evidenţa fiscală şi contabilă privind TVA.

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Astfel, organele de inspecţie fiscala, au stabilit că urmare a activităţii desfasurate, care în accepţiunea Codului fiscal constituie activitate economică cu caracter de continuitate, că persoana fizica**.....** a obţinut venituri din comercializarea autoturismelor din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, pe care nu le-a declarat la organul fiscal teritorial, respectiv Administratia Judeteană a Finanţelor Publice .....

Întrucât operaţiunile efectuate de contribuabil în România în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, constând în „achiziţia şi vânzarea de autoturisme" în mod repetat, se încadrează în categoria operaţiunilor cuprinse în sfera de aplicare a TVA, conform **art.268** din Codul fiscal, la control s-a stabilit că .....a realizat in luna septembrie 2016 o cifră de afaceri cumulată în sumă de 221.896 lei, depăşind astfel plafonul de scutire de 65.000 euro (220.000 lei) prevăzut la **art.310 alin.(1)** din Codul fiscal, fără însă a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor **art. 316 alin.(1)** lit.b) din Codul fiscal, până la data de 10 octombrie 2016, situaţie în care ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă începând cu 01 noiembrie 2016.

Prin urmare, pentru tranzacţiile cu autoturisme efectuate după data de 01 noiembrie 2016 - *operaţiuni taxabile în valoare totală de .....lei (..... lei venituri încasate în anul 2017+ .....lei venituri iîcasate în anul 2018+ .....lei venituri încasate în anul 2019* - în baza prevederilor art.310 alin.(6) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare şi a pct.36 lit.b), pct.84 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.1/2016, organele de inspecţie fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice ....., TVA colectată în sumă totală de.....**ei.**

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

În drept, art.269 alin.(1) şi alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, (în vigoare de la 01 ianuarie 2016) defineşte persoanele impozabile precum şi activităţile economice desfăşurate de aceştia în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, astfel:

" Art. 269 - Persoane impozabile şi activitatea economică

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

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

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

"Art. 266 - Semnificaţia unor termeni şi expresii

(1)În sensul prezentului titlu, termenii şi expresiile de mai jos au următoarele semnificaţii: […].

4. activitate economică are înţelesul prevăzut la art. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfăşoară mai multe activităţi economice, prin activitate economică se înţelege toate activităţile economice desfăşurate de aceasta;

21. persoană impozabilă are înţelesul art. 269 alin. (1) şi reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituţia publică, persoana juridică, precum şi orice entitate capabilă să desfăşoare o activitate economică;

24. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă";

Din prevederile legale susmenţionate, reiese că, o persoană fizică reprezintă persoană impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condiţiile

în care desfăşoară, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice de natura celor prevăzute la art.269 alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activităţi.

Conform art.269 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

„[...] activităţile economice cuprind activităţile producătorilor, comercianţilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi activităţile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate”.

În explicitarea 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 concordanţă cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacţii, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menţionează în constatările Curţii Europene de Justiţie 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 obţin venituri din vânzarea locuinţelor 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 construcţiile şi, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuinţă, inclusiv casele de vacanţă, orice alte bunuri utilizate în scop personal de către persoana fizică, precum şi bunurile de orice natură moştenite 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 activităţi, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acţionează ca atare, de o manieră independentă, şi activitatea respectivă este desfăşurată în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 269 alin. (2) din Codul fiscal”.

Faţă de dispoziţiile antecitate reţinem că, persoanele fizice care obţin venituri din vânzarea de bunuri (autoturisme) care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfăşurat o activitate economică şi pe cale de consecinţă nu intra în categoria persoanelor impozabile, excepţie facând situaţiile în care se constată că activitatea respectivă este desfăşurată în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situaţie, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, şi 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 obţinerii 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 operaţiune legată de activităţile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2.

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

În speţa analizată, caracterul de continuitate al operaţiunii de vânzare-cumpărare a autoturismelor, este dat de existenţa contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situaţia în care persoana fizică vinde succesiv bunuri şi obţine continuu venituri din astfel de activităţi, veniturile obţinute se încadrează la operaţiuni economice şi se supun impozitării. Deci, cuantumul şi repetabilitatea tranzacţiilor derulate care generează venituri din vânzarea de autoturisme determină caracterul de continuitate al operaţiunilor.

Notă:” Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

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

Persoana fizică **.....** a realizat în perioada 01.01.2015-31.12.2019 un număr de ..... (cincizeci si nouă) tranzactii, din care în perioada 01.11.2016-31.12.2019 un număr de ..... (treizeci și trei) tranzacţii constând în vânzări de autoturisme pentru care a încasat venituri.

Este evident faptul că cele ..... (..... tranzacţii efectuate în 01.11.2016-31.12.2019 nu au avut ca obiect bunuri utilizate de contribuabil în scopuri personale, activitatea economică desfăşurată de contribuabil constând în cumpărarea de autoturisme, pe care ulterior le vinde diverselor persoane fizice.

Pe cale de consecinţă, persoana fizică **.....**, prin operaţiunile pe care le-a desfăşurat în această perioadă a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile şi obligaţiile care decurg din această calitate, având ca primă obligaţie declararea începerii activităţii sale ca persoană impozabilă.

În ceea ce priveşte sfera operaţiunilor impozabile, potrivit prevederilor art.268 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare:(in vigoare incepand cu data de 01.01.2016):

„ art. 268 - Operaţiuni impozabile

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

a) operaţiunile 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 şi 278;

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

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activităţile economice prevăzute la art. 269 alin. (2)”.

Conform acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condiţiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, aşa cum a fost definită la art. 269 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal , iar livrarea bunurilor rezultă din una din activităţile economice prevăzute la art. 269 alin.(2) Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal .

Astfel, condiţiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menţionat sunt condiţionate de cerinţa cumulativă, expres prevazută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiţii determină neîncadrarea operaţiunilor în categoria operaţiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, având în vedere că **.....** are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2016 desfăşurând activităţi economice, urmare tranzacţiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de autoturisme în mod repetat, rezultă că operaţiunile efectuate de către contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugată, prin îndeplinirea condiţiilor prevăzute de art.269 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligaţia înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condiţiile în care depăşeşte plafonul de scutire.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a raportului de inspecţie fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezultă că organele de inspecţie fiscală au constatat depăşirea plafonului de scutire de TVA prevăzut la **art.310 alin.(1)** din Codul fiscal, în luna septembrie 2016, persoana fizică .....având astfel obligaţia de a se înregistra ca plătitor de TVA conform art.316 alin. (1) din acelaşi act normativ până la data de 10 octombrie 2016, dobândind calitatea de plătitor de TVA începând cu 01 noiembrie 2016.

Notă:” Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

În ceea ce priveşte, înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA şi la modul de stabilire a taxei de plată, aceasta este reglementată la art.310 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, din care citãm:

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

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabileşte la cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României la data aderării şi se rotunjeşte la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operaţiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepţia livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care serveşte drept referinţă pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situaţia persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidenţa persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri şi a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfăşurate de o mică întreprindere, a operaţiunilor rezultate din activităţi economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operaţiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b), a operaţiunilor scutite cu drept de deducere şi, dacă nu sunt accesorii activităţii principale, a operaţiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) şi f). Prin excepţie, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activităţii principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, şi livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă ***[...]***

(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 înregistrarii 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; [...]”.

Art. 316 - Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activităţii economice în România şi realizează sau intenţionează să realizeze o activitate economică ce implică operaţiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere şi/sau operaţiuni rezultate din activităţi economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operaţiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) şi 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 depăşeşte plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârşitul lunii în care a atins sau a depăşit acest plafon;

(8) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) şi (6) sau solicită înregistrarea conform alin. (12)”.

Notă:” Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

Totodată prin Normele de aplicare a art. 310 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/21006 cu modificările şi completările ulterioare, legiuitorul reglementează situaţia persoanelor impozabile care au depăşit plafonul de scutire dar care nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.84 (1) şi (2) din Normele de aplicare a art. 310 din Codul fiscal, precizeaza:

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

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

a) stabilesc obligaţii privind taxa de plată, constând în diferenţa dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze şi 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 şi accesoriile aferente, sau după caz;[…].

c) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecţie fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, organul fiscal competent înregistrează din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă, înregistrarea fiind considerată valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA".

Potrivit prevederilor legale enunţate mai sus, persoana impozabilă are obligaţia înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situaţia în care a constatat că a depăşit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 65.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activităţi a persoanei impozabile, indiferent că operaţiunile desfăşurate provin din operaţiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operaţiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, având în vedere aceste prevederi legale, în situaţia în care persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere ca plătitor de taxă pe valoarea adaugată în regim normal, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligaţii privind taxa de plată aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 316.

Întrucât această obligaţie de a se înregistra ca plătitoare de taxă pe valoarea adaugată în regim normal nu a fost îndeplinită de către persoana fizică **.....**, organele de inspecţie fiscală au procedat la stabilirea cifrei de afaceri care a servit drept referinţă, perioada în care contribuabilul a atins şi depăşit plafonul de scutire începând cu tranzacţiile efectuate din data de 30.09.2016.

Pentru livrările de autoturisme efectuate în perioada 01.11.2016-31.12.2019, sunt aplicabile prevederile art.286 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, din care citǎm:

*„**art. 286 - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:***

a) pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) şi c), din tot ceea ce constituie contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, inclusiv subvenţiile direct legate de preţul acestor operaţiuni;[...]".

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

În ceea ce priveşte contractele de vânzare cumpărare în care preţul era stipulat în “euro” organele de inspecţie fiscală au convertit sumele în moneda naţională a României, în conformitate cu prevederile art. 9 alin.(3) lit. b) şi alin.(4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, din care citǎm:

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

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

b) în oricare alt caz, sumele se convertesc în moneda naţională 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 înţelesul prevederilor alin. (3), cursul de schimb valutar, folosit pentru a converti în moneda naţională a României sumele exprimate în moneda străină, este cursul de schimb comunicat de Banca Naţională a României, exceptând cazurile prevăzute expres în norme.”

Stabilirea taxei pe valoarea adăugată se face în funcţie de perioada realizării operaţiunilor, şi astfel, pentru operaţiunile efectuate de contribuabil în perioada 01.11.2016-31.12.2019, sunt aplicabile prevederile art.291 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, din care citǎm: (in vigoare de la 01.01.2016)

„art. 291 - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operaţiunile 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 şi până la data de 31 decembrie 2016;

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

Norme metodologice

„pct.36 Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, respectiv cele care sunt supuse cotei standard de TVA sau cotelor reduse de TVA, prevăzute de art. 291 din Codul fiscal, taxa colectată se determină după cum urmează:[...]

b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedeului sutei mărite, respectiv 20 x 100 / 120 în cazul cotei standard şi 19 x 100 / 119 începând cu data de 1 ianuarie 2017, 9 x 100 / 109 sau 5 x 100 / 105 în cazul cotelor reduse, în următoarele situaţii: [...]”.

<u>În ceea ce priveste afirmaţia potrivit careia bunurile sunt supuse regimului special de taxare pentru bunuri second hand prevăzut de art. 312 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precizăm următoarele:</u>

“art. 312. - (1) În sensul prezentului articol: [...]

d) bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparaţii, altele decât operele de artă, obiectele de colecţie sau antichităţile, pietrele preţioase şi alte bunuri prevăzute în normele metodologice;

e) persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfăşurării activităţii economice, achiziţionează sau importă bunuri second-hand şi/sau opere de artă, obiecte de colecţie sau antichităţi în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acţionează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare; [...]

g) marja profitului este diferenţa dintre preţul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare şi preţul de cumpărare, [...];

h) regimul special reprezintă reglementările speciale prevăzute de prezentul articol pentru taxarea livrărilor de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecţie şi antichităţi 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 colecţie şi antichităţi, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligaţia colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziţionat din interiorul Uniunii Europene, de la unul dintre următorii furnizori:

Notă:” Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

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 achiziţia respectivă se referă la bunuri de capital;

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

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

(6) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la alin. (2) şi (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 opţiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3). [...]

(11) Regimul special nu se aplică pentru:

a) livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziţionate în interiorul Uniunii Europene de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 293 alin. (1) lit. a) şi e) - h) şi art. 294 alin. (1) lit. h) - n), la cumpărare, la achiziţia 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 clienţilor.

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

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

b) să ţină evidenţa operaţiunilor pentru care se aplică regimul special.

(14) În condiţiile stabilite prin normele metodologice, persoana impozabilă revânzătoare care efectuează atât operaţiuni supuse regimului normal de taxă, cât şi regimului special trebuie să îndeplinească următoarele obligaţii:

a) să ţină evidenţe separate pentru operaţiunile 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 şi 323. [...]".

- Normele de aplicare a Codului fiscal (H.G. nr. 1/2016):

"86.(4) În scopul aplicării art. 312 alin. (13) şi (14) din Codul fiscal:

a) baza de impozitare pentru fiecare livrare de bunuri supusă regimului special este diferenţa dintre marja de profit realizată de persoana impozabilă revânzătoare şi valoarea taxei aferente marjei respective;

b) marja profitului este diferenţa dintre preţul de vânzare şi preţul de cumpărare al bunului supus regimului special;

c) pentru determinarea taxei colectate aferente fiecărei livrări, din marja profitului determinată conform lit. b) se calculează suma taxei colectate corespunzătoare fiecărei livrări prin aplicarea procedeului sutei mărite. Taxa colectată într-o perioadă fiscală pentru bunurile supuse regimului special reprezintă suma taxelor pe valoarea adăugată aferente fiecărei livrări de bunuri efectuate în perioada respectivă.

(5) Persoana impozabilă nu colectează TVA conform regimului special în situaţia în care marja profitului, determinată conform alin. (4) lit. b), este negativă.

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

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

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

c) va ţine 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, şi, după caz, taxa colectată;

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

1. numărul de ordine şi data emiterii facturii;

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

3. numele şi adresa părţilor;

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

5. descrierea şi cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;

6. preţul de cumpărare, care se înscrie în factură la momentul cumpărării pentru bunurile în regim de consignaţie.

(7) O întreprindere mică care livrează bunuri unei persoane impozabile revânzătoare, conform art. 312 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, va menţiona în factura emisă că livrarea în cauză se referă la bunurile prevăzute la art. 312 alin. (1) lit. a) - d) din Codul fiscal şi că aceste bunuri au fost utilizate de întreprinderea mică ca active corporale fixe, aşa cum sunt acestea definite la art. 266 alin. (1) pct. 3 din Codul fiscal.".

De asemenea, potrivit prevederilor DIRECTIVEI 2006/112/CE A CONSILIULUI din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prevede la Capitolul 4, Sectiunea 2, Subsecţiunea 1- Regimul marjei:

" Articolul 313

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

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

Articolul 314

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

(a) o persoană neimpozabilă;

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

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

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

Din dispoziţiile legale de mai sus, interne şi comunitare, rezultă că regimul special al marjei se poate aplică, pentru livrările de bunuri second-hand efectuate de un comerciant, numai în cazul achiziţiilor intracomunitare efectuate de la anumiţi furnizori expres şi similar prevăzuţi atât în Codul fiscal cât şi în Directiva 112, din care se reţine cazul furnizorilor-persoane impozabile care au aplicat, în privinţa TVA, regimul special al marjei.

Astfel, pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special al marjei, la efectuarea livrărilor de autoturisme second-hand către clienţii din România, achiziţionate intracomunitar, contestatarul ar fi trebuit să efectueze achiziţiile de la persoanele enumerate la art. 312 (2) din

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, precum şi să fie autorizat comerciant persoana impozabilă la momentul efectuării tranzacţiilor.

De asemenea, la art.312 alin. (12) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, aplicabile după data de 01.01.2016, mai sus citate, este menţionat faptul că persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul să înscrie taxa aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special, în mod distinct, în facturile emise clienţilor.

Ori, persoana fizică ..... nu a prezentat organelor de inspecţie şi nici organului de soluţionare a contestaţiei nicio factură, vânzările fiind realizate în totalitate prin contracte de vânzare-cumpărare, conform celor consemnate în raportului de inspecţie fiscală.

Totodată, pentru aplicarea regimului special este necesara întocmirea evidenţelor prevăzute de legiuitor la art.310 din Codul fiscal (valabile începând cu 01.01.2016), coroborat cu pct. 86 din Normele de aplicare a Codului fiscal (valabile începând cu 01.01.2016), antecitate.

La pct.86, alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, aplicabile după data de 01.01.2016, se menţionează că în scopul aplicării art.312 (12) şi (14) din Codul fiscal, persoana impozabilă revânzătoare trebuie să îndeplinească următoarele obligaţii:

a) să ţină jurnalul special de cumpărări pentru toate bunurile supuse regimului special;

b) să ţină jurnalul special de vânzări pentru toate bunurile livrate în regim special;

c) să ţină un registru care să permită stabilirea, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală şi, după caz, taxa colectată;

d) să emită o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziţionează bunuri supuse regimului special, furnizor care nu este obligat să emită o factură, această factură emisă prin autofacturare trebuind să cuprindă următoarele informaţii:

1. numărul de ordine şi data la care a fost emisă;

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

3. numele şi adresa părţilor;

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

5. descrierea şi cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;

6. preţul de cumpărare, care în cazul bunurilor cumpărate în regim de consignaţie, se înscrie în factură la momentul cumpărării acestora.

Însă, persoana fizică ..... nu a prezentat nici organelor de control şi nici la depunerea contestaţiei documente în acest sens.

Din conţinutul prevederilor legale mai sus citate, reiese astfel că trebuiesc analizate o multitudine de aspecte pentru a se considera dacă o persoană beneficiază de aplicarea regimului special de taxă la vânzarea bunurilor second-hand, cum ar fi de pildă aspecte legate de proveniența bunurilor care urmează a fi revândute, regimul anterior de comercializare a acestor bunuri (în regim de scutire sau în regim normal de TVA), dacă persoanele de la care au fost achiziţionate bunurile pentru revânzare sunt persoane impozabile sau nu, respectiv dacă persoanele de la care au fost achiziţionate bunurile pentru revânzare au dedus TVA sau au solicitat rambursarea acesteia. Analiza acestor aspecte porneşte de la evidenţele obligatorii impuse tot de prevederile legale citate mai sus, evidenţe care, prin informaţiile conţinute, dovedesc îndeplinirea condiţiilor legale pentru aplicarea regimului special de taxă.

Din prevederile legale citate mai sus, retinem **si că,** pentru aplicarea regimului special este necesara întocmirea evidenţelor prevăzute de legiuitor la art.312 alin.(13) şi (14) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (valabile începând cu 01.01.2016), coroborat cu pct. 86 din Normele de aplicare a Codului fiscal (valabile începând cu 01.01.2016), antecitate. Însă, ... nu a prezentat nici organelor de control şi nici organului de solutionare a contestatiei documente din care să rezulte că a îndeplinit obligaţiile reglementate de legiuitor pentru a beneficia de scutire sau reducere de TVA.

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Nerespectarea condiţiilor prevăzute pentru aplicarea regimului special, **obligă contribuabilul** la aplicarea regimului normal de TVA, în sensul de a colecta TVA la preţul de vânzare al autovehiculelor şi nu doar la marja de profit aferentă vânzărilor, asa cum pretinde prin contestaţie.

Acesta este motivul pentru care la pct.84 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările şi completările ulterioare (valabile începând cu 01.01.2016), se precizează că în cazul în care organele de inspecţie fiscală constată că persoana impozabilă a atins sau a depăşit plafonul de scutire şi nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor Codului fiscal, vor solicita plata taxei, constând în diferenţa dintre taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze şi 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 şi data până la care s-a efectuat inspecţia fiscală în cauza analizată.

Trebuie precizat faptul că este imposibilă aplicarea retroactivă a regimului special de taxă, având în vedere condiţiile legale prevăzute pentru aplicarea regimului special, documentele prevăzute a se emite şi modul de completare al documentelor (ex. înscrierea anumitor menţiuni pe facturi) şi nu în ultimul rând întocmirea obligatorie a unor evidenţelor.

Fiind un regim derogatoriu de la regimul general de TVA reglementat de Directiva 2006/112, acesta se aplică în mod excepţional şi numai ca măsură necesară pentru atingerea obiectivului său. Imposibilitatea deducerii TVA în amonte, trebuie să fie însă legală, nu convenţională (sau opţională). Faptul că o persoană nu şi-a exercitat dreptul de deducere la achiziţia unui bun, nu dă dreptul la aplicarea regimului fiscal al marjei de profit pentru bunurile second-hand.

În concluzie, pentru a beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, ... **trebuia să fie autorizat** conform O.U.G. nr.44/2008 privind desfăşurarea activităţilor economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale şi întreprinderi familiale, **să fie înregistrată persoană impozabilă în scopuri de TVA**, potrivit art.316 din Cod fiscal, **să ţină evidentele prevăzute de lege, să emită facturi cu obligativitatea înscrierii acestei menţiuni şi să îşi declare veniturile** realizate din activitatea comercială, aspecte cumulative pe care contribuabilul nu le-a îndeplinit, astfel că organele fiscale nu puteau aplica regimul de scutire prevăzut de lege.

Cu privire la aplicarea regimului marjei, organul de soluţionare reţine că, într-o speţă similară, prin Sentinţa civilă nr.536/2018 pronunţată de Tribunalul Argeş, care a fost menţinută prin Decizia nr.108/2019 a Curţii de Apel Piteşti, a fost respinsă acţiunea formulată de un contribuabil împotriva Agentiei Naţionale de Administrare Fiscală, cu privire la regimul special al marjei, instant reţinând următoarele:

„[...] în mod corect a fost stabilită în sarcina reclamantei obligaţia fiscală reprezentând TVA [...], ***reclamantul nedovedind că avea dreptul de a aplica regimul special al marjei.”.***

Prin urmare, faţă de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecţie fiscală nu aveau cum să ia în considerare aplicarea regimului special de taxă în cazul persoanei fizice ..... care a vândut autovehicule fără a declara activitatea desfăşurată, veniturile realizate, nu a întocmit documentele obligatorii stabilite de legiuitor pentru aplicarea regimului special de taxă, nu a ţinut evidenţele cerute de legiuitor pentru aplicarea regimului special de taxă, de fapt persoana fizică .....a vândut autovehiculele doar în baza contractelor de vânzare-cumpărare, pe care oricum nu le-a pus la dispoziţia organelor de inspecţie fiscală, insuficient pentru a se considera că acestuia îi sunt aplicabile prevederile legale privind regimul special de taxă pentru bunurile second hand.

Notă:” Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679”

Din analiza raportului de inspecţie fiscală organul de soluţionare a contestatiei reţine că obligaţiile fiscale stabilite au avut la baza datele furnizate de Primăria Mun..... prin contractele încheiate de ..... cu diverse persoane.

Astfel potrivit art.1166 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările şi completările ulterioare: "***Contractul este acordul de voinţe dintre două sau mai multe persoane cu intenţia de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic***" şi, în principiu, încheierea oricărui contract este liberă potrivit principiului libertăţii de voinţă în materia contractelor însă ***acest principiu trebuie înţeles că nu este vorba de o libertate în general ci de o libertate pe care o condiţionează şi o determină viaţa socială pe de o parte şi dispoziţiile cuprinse în normele legale pe de altă parte.***

Având în vedere cele de mai sus, s-a reţinut că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voinţă între două sau mai multe părţi, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligaţii, iar prin încheierea contractului se înţelege realizarea acordului de voinţă al părţilor asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta şi acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinţei de a contracta, laturi care, iniţial, apar separate, dar care prin întâlnrea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numeşte acordul de voinţă. Prin urmare, s-a reţinut ca operaţiunea efectuată de contestatar trebuie analizată şi prin prisma contractului.

S-a reţinut ca art.1204 din Codul Civil, prevede conditiile necesare pentru validitatea consimtamantului,, *Consimtămantul părtilor trebuie sa fie serios, liber şi exprimat în cunostintă de cauză".* Prin consimtământ se întelege însuşi acordul de voinţa al părtilor aşa cum s-a manifestat la momentul încheierii contractului.

Astfel, voinţa parţilor trebuie exteriorizată, exprimată într-o anumită formă, pentru a se constata atât fiecare care vointă încorporată în contract cât şi unirea lor, realizarea acordului de vointă şi, bineinteles, momentul în care voinţele se unesc (momentul formarii contractului) întrucât din acest moment incep sa producă efectele juridice avute în vedere de părti. Forma de exprimare a voinţei la încheierea contractului se analizează în stansă legatură cu condiţiile de forma ale acestuia, tinându-se seama că în dreptul nostru funcţionează regula consensualităţii potrivit căreia, pentru formarea valabilă a unui contract, este suficient acordul de voinţă al părţilor.

Totodată, s-a reţinut că potrivit art.1270 alin.(1) din Codul Civil, "***Contractul valabil încheiat are putere de lege între părţile contractante***" coroborat cu cele ale art.1272 din acelaşi act normativ "*Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar şi la toate urmările pe care legea, obiceiul sau echitatea le dă obligaţiei, după natura sa."*, reiese caracterul obligatoriu al contractului legal încheiat.

Efectul imediat al oricărui contract este acela de a da naştere unor drepturi şi obligaţii, astfel fiind determinată puterea obligatorie a contractului.

În speţă, s-a reţinut şi principiul de drept "pacta sunt servanda" care constituie principiul obligativităţii contractului între părţi, principiu ce consfinţeste respectarea contractelor şi executarea exactă a obligaţiilor asumate prin acestea. Astfel, îndeplinirea exactă a obligaţiilor asumate prin contract se impune părţilor întocmai ca legea, respectivele obligaţii fiind imperative şi nu facultative.

Prin urmare, rezultă că organul de soluţionare a contestaţiei s-a aflat în prezenţa unor acte civile, a unor contracte valabile încheiate, unde urmare a unei manifestări de voinţă, părţile contractante au avut înţelegeri valabil încheiate în scopul de a produce efecte juridice, înţelegeri care au dat conţinut contractului încheiat între părţi.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că pe baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate, organele de inspecţie fiscală au stabilit faptul că .....a desfăşurat activitate economică în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate, motiv pentru care persoana fizica ..... a dobândit calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 266 alin. (1) pct. 4 şi art. 269 alin. (1) şi (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 4 alin. (1), (2) şi (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 autoturismelor fiind unul comercial prin care .....a obţinut 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 accepţiunea prevederilor art. 270 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, cu aplicabilitate după data de 01.01.2016.

În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai multe operaţiuni 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 obligaţia să se înregistreze în scopuri de TVA şi să plătească TVA.

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

Caracterul de continuitate este dat de existenţa contractelor succesive de vânzare a bunurilor (autovehicule), caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.De altfel, numărul tranzacţiilor efectuate de ....., precum şi intervalul de timp de la data la care un autoturism a fost cumpărat şi până la data la care acelaşi autovehicul a fost vândut, constituie elemente ce sunt suficiente pentru a se reţine, că scopul tranzacţiei a fost unul economic. În situaţia în care persoana fizică vinde succesiv bunuri şi obţine continuu venituri din astfel de activităţi, veniturile obţinute se încadrează la operaţiuni economice şi se supun taxării. Cu alte cuvinte, cuantumul şi repetabilitatea tranzacţiilor derulate care generează venituri din tranzacţii determină caracterul de continuitate al veniturilor obţinute.

Conform constatărilor organelor de inspecţie fiscală, fundamentate pe baza contractelor de vânzare - cumpărare puse la dispoziţie de către Primăria Mun..... în perioada 01.11.2016-31.12.2019 persoana fizică în cauză a realizat un număr de ..... tranzactii constând în revânzarea autovehiculelor, ceea ce conduce la concluzia că operaţiunile realizate nu sunt ocazionale, intenţia sa de a desfăşura activităţi economice în scopul obţinerii de venituri fiind evidentă (autovehiculele au fost achiziţionate în scopul revânzării lor).

Având în vedere că operaţiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operaţiuni ocazionale, şi analizând operaţiunile efectuate în perioada 01.11.2016-31.12.2019 de către contestatar, respectiv tranzacţionarea de autoturisme, rezultă că acesta a obţinut venituri cu caracter de continuitate, desfăşurând astfel activităţi economice aşa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecinţă, pentru tranzacţiile cu autovehicule persoana fizica .....a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile şi obligaţiile care decurg din această calitate.

Astfel, ţinând cont de prevederile legale, se reţine că organele fiscale în mod corect au stabilit că în luna septembrie 2016, urmare veniturilor obţinute din vânzarea de autovehicule în sumă de.....lei, persoana fizică .....a depăşit plafonul de scutire de 220.000 lei şi avea obligaţia ca în termen de 10 zile de la sfârşitul lunii iulie 2016 să se înregistreze în scopuri de TVA şi să devină plătitor de TVA începând cu data de 01 noiembrie 2016, conform art.316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În ceea ce priveşte susţinerea din contestaţie potrivit căreia: *,, […] organul de inspectie fiscală trebuie să stabilescă nu doar taxa pe valoarea adăugată aferenta livrarilor de bunuri, ci şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă, aferentă achiziţiilor de bunuri în perioada în care ar fi trebuit să fie inregistrat ca plătitor de TVA[...]",* precizam că pentru cheltuielile la care face referire nu au fost prezentate documente justificative aşa cum prevede art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, care precizează:

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

*,, **Art. 299 - Condiţii de exercitare a dreptului de deducere***

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

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 deţină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, [...]".

Potrivit textelor de lege susmenţionate, persoanele impozabile au dreptul să-şi deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziţiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite doua condiţii cumulative, şi anume: achiziţiile sunt destinate utilizării în folosul operaţiunilor taxabile şi au la bază facturi care conţin obligatoriu toate informaţiile 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.69 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.299 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.1/2016, cu modificările şi completările ulterioare (valabile după 01.01.2016):

*,, **69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achiziţiilor dacă sunt îndeplinite condiţiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum şi formalităţile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.***

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conţină cel puţin informaţiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal şi dovada plăţii, în cazul achiziţiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziţionează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

(3) Facturile emise în condiţiile prevăzute la art. 319 alin. (12), (13) şi (21) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situaţia în care au înscris şi codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.

(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menţionează că înlocuieşte factura iniţială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleaşi date ca factura iniţială şi pe care să se menţioneze că este duplicat şi că înlocuieşte factura iniţială sau, o fotocopie a facturii iniţiale, pe care furnizorul/prestatorul menţionează că este duplicat şi că înlocuieşte factura iniţială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declaraţiei vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situaţiei, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale".

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 informaţiile prevăzute la art.319 alin.(20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările şi completările ulterioare .

Totodată, Ordinul nr.2634/2015 privind documentele financiar-contabile, la Anexa nr.1 „Norme Metodologice de întocmire şi utilizare a documentelor financiar-contabile" precizează:

,, B. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse

27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operaţiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.[…].

31. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire".

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Dosarul de reconstituire trebuie să conţină elementele care au legătură cu constatarea şi reconstituirea documentelor dispărute, şi anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariţia documentelor;

- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;

- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancţionării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;

- dispoziţia scrisă a conducătorului entităţii pentru reconstituirea documentelor;

- o copie a documentelor reconstituite.

32. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă. În acest caz, entitatea emitentă va trimite entităţii solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit.

33. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil menţiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului şi a datei dispoziţiei pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate.

34. Procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar, în caz de forţă majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.

35. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal şi se păstrează împreună cu procesul-verbal, în dosarul de reconstituire".

Aşadar, reţinem 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 deţină exemplarul original al facturii sau reconstituit, care să cuprindă în mod obligatoriu informaţiile prevăzute de legiuitor.***

În acest sens, legislaţia 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 îşi stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeaşi hotărâre). La paragr.46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr.23 şi 24 din cazul C-110/94 Inzo şi paragr. 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, unde ***Curtea a stabilit că este obligaţia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adaugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condiţiile legale pentru acordarea deducerii.***

Prin urmare, în lipsa unor documente justificative organele de inspecţie fiscală au fost în imposibilitatea de a determina TVA deductibilă aferentă cheltuielilor efectuate cu achiziţia autoturismelor în perioada 01.11.2016-31.12.2019.

Totodată, la determinarea TVA suplimentară se reţin ca întemeiate cele constatate şi stabilite de organele de inspecţie fiscală având în vedere şi prevederile art.6 alin.(1), art.7 alin. (3) şi art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, din care citãm:

„art. 6 – Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...]

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

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului,, ,

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

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

art. 72 - Forţa probantă a documentelor justificative şi evidenţelor contabile

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

În consecinţă, organele de inspecţie fiscale au stabilit corect calitatea de persoană impozabilă a persoanei fizice ..... şi 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, şi data de 31.12.2019 până la care s-a efectuat inspecţia fiscală în cauza analizată, în sumă totală de .....l**ei.**

La calcularea obligaţiei de plată privind TVA în sumă de .....**lei** aferentă perioadei 01.11.2016-31.12.2019 (perioada în care contribuabilul avea obligaţia înregistrării ca plătitor de TVA), organele de inspecţie fiscală au avut în vedere baza de impozitare reprezentând veniturile în sumă totală de ..... lei, aferente tranzacţiilor cu caracter de continuitate constând în „achiziţia şi vânzarea de autoturisme" in mod repetat, la care s-a aplicat procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, rezultând o TVA colectată în sumă de .....**ei** (..... lei x 19 x 100/119).

Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum şi actele normative aplicabile în speţă în perioada verificată, se constată că în mod corect şi legal organele de inspecţie fiscală au procedat la stabilirea în sarcina persoanei impozabile ..... a taxei pe valoarea adăugată suplimentare de plată contestată în sumă de .....l**ei**, în baza prevederilor art. 266, art.268, art.269, art.270, art.280, art.310 alin.(1) si (2) si art.316 alin.(1) si (8) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (in vigoare de la 01.01.2016).

În consecinţă, în conformitate cu dispozitiile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

" Art. 279 - Soluti asupra contestatiei

Prin decizie contestata poate fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa", coroborate cu dispozitiile pct.11.1, lit.a) din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, contestaţia formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. ....., **se va respinge ca neîntemeiată** pentru suma de ..... **lei reprezentând** taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

3.2 Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ..... lei şi contribuţia de asigurări sociale de sănătate în sumă de .....lei.

Cauza supusă soluţionării este dacă D.G.R.F.P Ploiesti prin Serviciul Solutionare Contestaţii poate proceda la analiza pe fond a cauzei, în condiţiile în care contribuabilul nu prezintă motivele de fapt şi de drept pe care îşi întemeiază contestaţia pentru acest capăt de cerere, şi nu depune nici un document în susţinerea propriei cauze.

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit şi contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. 2119/22.12.2020, organele de inspecţie fiscală au stabilit în sarcina contestatorului obligaţii fiscale de natura impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de.....si contributie de asigurari sociale de sănătate în sumă de .....

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Prin contestaţia formulată contribuabilul contestă în totalitate Decizia de impunere privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. ..... dar nu motivează suma totală de (.....

În drept, speţei îi sunt incidente prevederile art.269 alin.(1) şi art.280 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare:

,, Art. 269 - Forma şi conţinutul contestaţiei

(1) Contestaţia se formulează în scris şi va cuprinde:

[…] c) motivele de fapt şi de drept;[…]

Art. 280 - Respingerea contestaţiei pentru neîndeplinirea condiţiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluţionare competent constată neîndeplinirea unei condiţii procedurale, contestaţia se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei."

De asemenea, pct.2.5 şi pct.11.1 lit.b) din Instrucţiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul preşedintelui ANAF nr. 3741/2015, precizează:

"2.5. Organul de soluţionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt şi de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

11.1 Contestaţia poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situaţia în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt şi de drept în susţinerea contestatiei; […]".

Din dispoziţiile legale mai sus invocate, se reţine că prin contestaţie contestatorul are obligatia să menţioneze atât motivele de fapt si de drept, precum si dovezile pe care îsi întemeiază contestaţia, organul de solutionare a contestatiei neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înţelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reţine faptul că, în ceea ce priveşte suma totală de 5.309 lei reprezentând impozit pe venit (3.951 lei) si contribuţie de asigurari sociale de sănătate (1.358 lei), contestatorul nu a înţeles să-şi motiveze în nici un fel contestaţia, pentru această sumă.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretenţiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenţie în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală şi de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reţine că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretentie în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestatiei.

Având în vedere cele reţinute mai sus, rezultă că Serviciul Soluţionare Contestaţii din cadrul D.G.R.F.P. Ploiesti nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept, care sunt elemente obligatorii şi expres prevăzute de art.269 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările si completările ulterioare, care precizează:

" Art. 269*) - Forma şi conţinutul contestaţiei

(1) Contestaţia se formulează în scris şi va cuprinde: […]

c) motivele de fapt şi de drept;[…]" , drept pentru care **se va respinge contestaţia ca nemotivată** pentru suma totala de ..... **lei** reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar (..... lei) şi contribuţie de asigurări sociale de sănătate (.....lei).

Pentru considerentele arăte în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestaţiei formulată de **.....** din municipiul ..... împotrivaDeciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stablite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. .....act administrativ

fiscal emis de A.J.F.P. ..... pentru suma de ..... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Respingerea ca nemotivată a contestaţiei formulată de ..... din municipiul ....., judeţul ..... împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit şi contribuţiile sociale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiilor fiscale la persoane fizice nr. ....., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. ..... pentru suma totală de **..... lei** reprezentând:

- impozit pe venit stabilit suplimentar …… lei;
- contribuţie de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar…….. lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..... în termen de 6 (şase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

Notă:" Document care conţine date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"