



MINISTERUL FINANTELOR

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



D E C I Z I E nr. 946/31.08.2021
privind soluționarea contestației depuse de dl. X, înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../18.10.2019 și reînregistrată la Direcția
Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.
TMR_DGR .../12.07.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../07.07.2021 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../12.07.2021, prin care s-a transmis către D.G.R.F.P. Timișoara, dosarul contestației formulate de X, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../28.01.2020 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, în considerarea Încheierii penale nr. ...09.06.2021 pronunțată în dosarul nr. .../2019 al Tribunalului Hunedoara, rămasă definitivă, asupra contestației formulate de

DI. X,
CNP ...
cu domiciliul în ..., județul Hunedoara

înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../18.10.2019 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../12.07.2021, constatând următoarele:

Domnul X, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...22.08.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ...22.08.2019 și vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA

Prin Decizia nr. .../28.01.2020 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de dl. X, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ...22.08.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F.

Anterior analizării pe fond a contestației formulate, învedereăm petentului, că general valabile sunt considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție conținute de Decizia nr. 957 pronunțată de instanța supremă în sesiunea publică din data de 25 martie 2016, care printr-o amplă motivare demonstrează faptul că lipsa caracterului infracțional nu înlătură obligațiile fiscale stabilite, statuând că:

"De aceea, chiar dacă s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală pentru săvârșirea unei fapte de evaziune fiscală a administratorului societății reclamante, instanța de contencios administrativ poate analiza legalitatea actelor fiscale prin care s-a refuzat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă facturilor ce au fost analizate de organele de cercetare penală."

motiv pentru care la data prezentei DGRFP Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru suma totală de ... lei, cu toate că în legătură cu aceasta în etapa procesual penală a fost dispusă clasarea cauzei, soluție rămasă definitivă.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../28.01.2021 emisă de DGRFP Timișoara.

Pe cale de consecință, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara - organ competent în soluționarea contestației - se va investi cu soluționarea acesteia în condițiile legii.

I. Prin contestația depusă petentul se îndreaptă împotriva măsurilor dispuse prin Raportul de inspecție fiscală nr....22.08.2019, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecția fiscală, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice și la Decizia de impunere

nr. ...22.08.2019, acte administrativ - fiscale, referitoare la obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina persoanei fizice.

Petentul arată că obiectul prezentei contestații constă în anularea parțială a actelor administrative ca fiind nelegale și neîntemeiate, precum și exonerarea parțială de la plată a sumelor cuprinse în Decizia de impunere nr. ... din 22.08.2019, considerând că din suma totală de ... lei reprezentând TVA, datorează doar suma de ... lei, diferența de TVA în sumă de ... lei, fiind stabilită nelegal.

În continuare petentul reiterează constatările organelor de inspecție fiscală, considerând că acestea nu au ținut cont de faptul că bunurile vândute erau bunuri second hand.

În susținere petentul invocă următoarele prevederi legale pe care le și citează, respectiv: ART. 266 - Semnificația unor termeni și expresii; ART. 269; ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării; ART. 288 - Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare;

Precizează de asemenea că organele de control nu au ținut cont de prevederile legale care reglementează modul de calcul al cifrei de afaceri pentru bunurile valorificate, acestea fiind bunuri second hand și codul fiscal invocând ART. 310 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici; ART. 312 - Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități; din codul fiscal.

Pentru stabilirea marjei de profit consideră că organele de control trebuiau să estimeze valoarea achizițiilor conform prevederilor Codului fiscal-Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare și a prevederilor Codului de procedură fiscală legea 207/2015 cu modificările și completările ulterioare, respectiv ART. 106 Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare.

Organele de control trebuiau să ajusteze baza de impozitare în sensul estimării costului de achiziție a bunurilor vandute conform prevederilor Ordinului 3389/2011 Art. 1.

Întrucât activitatea desfășurată și consemnată în Raportul de inspecție fiscală este cea de comerț cu bunuri second hand (piese auto și diverse bunuri) prin intermediul internetului, metoda de ajustare consideră că este cea a marjei și pentru aceasta a identificat din datele publicate de Ministerul finanțelor în secțiunea situațiilor financiare a 3 entități, având ca obiect de activitate atât comerț cu amanuntul de piese și accesorii pentru autovehicule cât și Comerț cu amanuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin Internet.

Petentul a luat în calcul societăți care au realizat profit și față de datele publicate a efectuat ajustări referitoare la cheltuielile cu salariații întrucât în desfășurarea activității persoana fizică X nu a avut salariați astfel:

Entități la care a stabilit marja profitului:

1. APA SRL - CUI ...- având obiect de activitate Comert cu amanuntul de piese si accesorii pentru autovehicole și un numar de 1 salariat

2. AO SRL - CUI ... având ca obiect de activitate Comert cu amanuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin Internet si un numar de 20 salariat in 2017 si 24 in 2018

3. RS SRL CUI vand ca obiect de activitate Comert cu amanuntul de piese si accesorii pentru autovehicule și un numar de 1 salariat În 2018 și 3 in anul 2018

În continuare petentul prezintă indicatorii din raportările contabile/situațiile financiare anuale anuale la 31 decembrie 2017, respectiv 31 decembrie 2018, depuse de cele trei societăți mai sus amintite, iar pentru ajustarea cheltuielilor cu salariile a luat în calcul pentru un salariat venitul mediu între salariul minim plus contribuțiile angajatorului în anul 2017 și cel mediu plus contribuțiile angajatorului respectiv ... lei lunar, iar pentru anul 2018 între salariul minim si cel mediu, respectiv ... lei, concluzionând că urmare a propriilor calcule marja este de 10,089% pentru anul 2017 și 7,699% pentru anul 2018.

Prin urmare, petentul consideră că estimarea cheltuielilor cu achiziția bunurilor achiziționate și a bazei impozabile pentru TVA pentru perioada controlată pentru persoana fizică X sunt următoarele:

perioada	venituri	Marja %	Chelt. estimate	Baza impozabila	TVA
1	2	3	$4=2-(2*3)$	$5=2-4$	$6=5*19/119$
2017	...	10.089	...	...
2018 ian-mai	...0	7.699	...	...
2018 iun	...	7.699	...	...	...
2018 trim.3	...	7.699	...	...	...
2018 trim.4	...	7.699	...	...	...
total	...		...	...	...

Ca urmare a celor prezentate mai sus petentul consideră că persoana fizică X este persoană revânzătoare de bunuri second hand și este obligat la plata TVA aplicând regimul special pentru livrările de bunuri second-hand.

Din datele prezentate mai sus în perioada cuprinsă în control TVA datorat de persoana fizică X este de ... lei în urma aplicării regimului special pentru livrarile de bunuri second hand.

Pe cale de consecință solicită modificarea Deciziei de impunere nr. ...22.08.2019 astfel:

- Baza impozabilă stabilită suplimentar ca marjă ... lei;
- TVA datorat ... lei.

Ca urmare a celor prezentate mai sus petentul solicită în conformitate cu prevederile din codului de procedură fiscală, modificarea Deciziei de impunere nr. ...22.08.2019 prin care se stabilește în sarcina contribuabilului X TVA suplimentar în suma de ... lei, în sensul de a rămâne datorată doar suma de ... lei, reprezentând TVA.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

În perioada 15.12.2017 - 31.12.2018, domnul X a realizat venituri din tranzacții comerciale, constând în vânzarea de autoturisme, piese auto și diverse bunuri, realizând un venit cumulativ de ... lei din 249 de tranzacții, centralizate de către echipa de inspecție fiscală în anexa nr.4, care face parte integrantă din prezentul raport de inspecție fiscală.

În luna aprilie 2018 s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (88.500 euro, respectiv 300.000 lei), veniturile realizate până la 30.04.2018 fiind în valoare de ... lei.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, data de la care domnul X trebuia să dobândească calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, este 01.06.2018.

În consecință, organele fiscale competente au procedat la înregistrarea acestuia, din oficiu în scopuri de TVA, în conformitate cu art. 310, alin. (10) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art. 322, alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, perioada fiscală este trimestrul calendaristic.

În baza celor menționate mai sus, a reieșit faptul că, domnul X, desfășoară operațiuni impozabile, care intră în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind cumulativ condițiile prevăzute la art. 268, alineatul 1) literele a) - d), din Legea nr.227/2015, respectiv comercializarea de piese auto, autovehicule și bunuri diverse către beneficiari din România, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel, calitatea de persoană impozabilă, potrivit prevederilor art. 269, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 cu modificări și completări ulterioare.

Din analiza coroborată a prevederilor art. 268 alin.(1) și art. 269 alin.(1) și (2) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, rezultă că intră în sfera de aplicare a TV.A. și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: a) să constituie o livrare de bunuri efectuată cu plată, astfel, transferul dreptului de proprietate al pieselor auto/bunuri diverse prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție; b) cea de-a doua condiție este de la sine înțeleasă îndeplinită, locul de vânzare a bunurilor, fiind în România; c) livrarea bunurilor a fost realizată de o persoană impozabilă, așa cum este definită la art. 269, alin. (1) din 'Codul fiscal, care prevede că 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 și d) livrarea bunurilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 269, alin. (2) din Codul fiscal, în cazul de față, activitatea fiind cea referitoare la operațiuni economice, cu caracter comercial.

Prin urmare, în sfera noțiunii de "persoană impozabilă", sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activități economice, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din perspectiva celor arătate mai sus, este evident că domnul X, a acționat ca o persoană impozabilă, astfel că avea obligația să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, începând cu data de 1 iunie 2018, având în vedere că, în baza veniturilor încasate prin contul bancar, acesta a depășit plafonul de scutire din punct de vedere a TVA în luna aprilie 2018, când veniturile realizate au fost în sumă de ... lei (> decât 300.000 lei, plafon de scutire).

STABILIREA BAZEI DE IMPOZITARE ȘI CALCULUL TVA DATORATĂ

TVA COLECTATĂ.

Pentru veniturile realizate, domnul X, începând cu luna iunie 2018, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată.

Datorita faptului ca domnul X nu si-a îndeplinit aceasta obligatie, în timpul inspectiei fiscale s-a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 20% , conform prevederilor art. 291, alineatul 1, litera a) din Legea nr: 227/2015, aplicând procedeul sutei mărite,

conform punctului 36 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Astfel, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, este în sumă de ... lei.

TVA DEDUCTIBILĂ

În timpul controlului, organele de inspecție fiscală, au solicitat d-lui. X să prezinte documente justificative pentru bunurile achiziționate efectuate, în vederea acordării dreptului de deducere.

Prin nota explicativa data în fata echipei de inspectie fiscala în data de 13.08.2019 domnul X arată faptul ca nu deține documente justificative.

Subliniază încă o data faptul ca domnul X a furnizat echipei de inspectie fiscala informații vagi cu privire la natura bunurilor comercializate, susținând că nu își aduce aminte nici de tranzacțiile efectuate care au o valoare mare (peste 20.000 lei). De asemenea, deși în nota explicativă dată în data de 18.06.2019 în timpul acțiunii de control încrucișat, a susținut că a comercializat și autoturisme, nu a oferit detalii despre aceste autoturisme și nu a prezentat documente de achiziție și vânzare.

TVA DE PLATĂ

Organele de inspecție fiscală, au stabilit în sarcina contribuabilului, taxa pe valoarea adăugată de plată, În sumă de ... lei.

Consecință fiscală constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada supusa inspectiei fiscale în sumă de ... lei, defalcată pe perioade, astfel:

01.01.2016 - 31.12.2017:	... lei
trim 1 2018:	... lei
trim 2 2018:	... lei
trim 3 2018:	... lei
trim 4 2018:	... lei
01.01.2019-30.06.2019:	... lei

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestator și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DI. X, CNP ..., are domiciliul ..., județul Hunedoara.

Cauza supusă soluționării este dacă o persoană fizică care a realizat operațiuni repetitive de achiziții și vânzări de bunuri second-hand datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării, în condițiile în

care a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, conform legii, iar în susținerea contestației nu depune documente care să releve o altă situație de fapt decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, au efectuat, la persoana fizică X, o inspecție fiscală urmare căreia au încheiat Decizia de impunere nr. HDG-AIF ...22.08.2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. HDG-AIF ...22.08.2019.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 15.12.2017 - 31.12.2018 domnul X a încasat în contul personal deschis la ING BANK suma totală de ... lei dintr-un număr de 249 tranzacții bancare, fiecare operațiune reprezentând "rambursuri", conform explicațiilor asociate tranzacțiilor. Platitorul sumelor respective, potrivit datelor bancare, este societatea FAN CURIER.

Din explicațiile furnizate de domnul X reiese că acesta a comercializat piese auto, diverse bunuri electronice și alte asemenea achiziționate din Germania, Olanda și Belgia, în valoare totală de ... lei. Bunurile respective au fost promovate spre vânzare prin intermediul internetului, expedierea acestora către clienți fiind realizată de societatea de curierat FAN CURIER, care s-a ocupat și de încasarea prețului de la clienți și virarea acestuia în contul bancar al domnului X.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că dl X a realizat perioada 2017-2018 venituri din activități independente comerciale, considerând că orice persoană ce desfășoară într-o manieră independentă activități comerciale, este persoana impozabilă din punct de vedere al TVA.

Prin contestația formulată petentul susține că a desfășurat o activitate de comerț cu bunuri second hand, beneficiind de regimul special de TVA în cuprinsul contestației domnul X își estimează cheltuielile utilizând metoda marjei și susține că TVA -ul datorat de el trebuia calculat în conformitate cu art 312 din Legea 227/2015, baza de impozitare pentru TVA fiind marja profitului.

În drept, potrivit art. 268, art. 269 și art. 270 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

"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)."

"Art. 269 - Persoane impozabile și activitatea economică

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

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

"Art. 270 - Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin normele metodologice."

Se reține că în sensul art.269 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și 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, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu

caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, o persoană fizică reprezintă o persoană impozabilă în sensul taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice în sensul exercitării unei activități ce implică producerea, administrarea sau înstrăinarea de bunuri ori prestarea de servicii, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, inclusiv în situația în care persoana respectivă acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane.

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art. 310 și art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada efectuării operațiunilor, care la alin. (1), (2) și alin. (6) aplicabile în perioadele incidente operațiunilor în cauză, stipulează:

"(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 88.500 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 300.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b)

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, a livrărilor de bunuri și 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 desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f). Prin excepție, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activității principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, și livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.

[...]

(6) *Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA. conform art. 316, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA. conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:*

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

"Art. 316 - înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;"

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 88.500 euro.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată nerespectarea prevederilor legale înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, 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. 310 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art. 291 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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:

(...)

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

coroborate cu pct. 36 lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

“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:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau în cazul în care contrapartida nu este stabilită de părți, ci este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau alte situații similare, și nu include taxa;”

Din prevederile legale citate, rezultă că în situația în care persoana fizică care avea obligația de înregistrare în scopuri de TVA a înregistrat venituri din vânzarea bunurilor, iar în prețul de vânzare a fost inclusă și taxa pe valoarea adăugată, determinarea acesteia se face aplicând procedeul sutei mărite.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că în perioada 15.12.2017 - 31.12.2018, domnul X a realizat venituri din tranzacții comerciale, constând în vânzarea de autoturisme, piese auto și diverse bunuri, realizând un venit cumulativ de ... lei din 249 de tranzacții, centralizate de către echipa de inspecție fiscală, astfel:

În luna aprilie 2018 s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (88500 euro, respectiv 300.000 lei), veniturile realizate până la 30.04.2018 fiind în valoare de ... lei.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA potrivit legii în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii care a atins sau depășit plafonul de scutire, devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA începând cu data de 01.06.2018.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale anterior menționate, data de la care domnul X trebuia să dobândească calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA, este 01.06.2018. Pentru veniturile realizate, domnul X, începând cu luna iunie 2018, avea obligația înregistrării, calculării și evidențierii taxei pe valoarea adăugată. Datorită faptului că domnul X nu și-a îndeplinit această obligație, în mod corect și legal în timpul inspecției fiscale s-a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard, aplicând procedeul sutei mărite, conform legii.

Se reține faptul că în timpul controlului, organele de inspecție fiscală, au solicitat domnului X să prezinte documente justificative pentru bunurile achiziționate în vederea acordării dreptului de deducere, petentul arătând faptul că nu deține documente justificative.

De asemenea, organele de inspecție fiscală subliniază faptul că domnul X a furnizat echipei de inspecție fiscală informații vagi cu privire la natura bunurilor comercializate, susținând că nu își aduce aminte nici de tranzacțiile efectuate care au o valoare mare.

De altfel, prin contestația formulată petentul recunoaște faptul că a desfășurat o activitate de comerț cu bunuri second hand, dar consideră că TVA-ul datorat trebuia calculat în conformitate cu art 312 din Legea 227/2015, baza de impozitare pentru TVA fiind marja profitului și își estimează cheltuielile utilizând metoda marjei, susținând că datorează TVA în sumă de ... lei, față de ... lei, cât au stabilit organele de inspecție fiscală, reducerea fiind de ... lei.

În ceea ce privește invocarea, în contestație, a prevederilor art.312 din Codul fiscal referitoare la aplicarea, în acest caz, a regimului special de scutire pentru TVA, precizăm faptul că textul de lege permite aplicarea acestui regim persoanelor impozabile, în materia TVA aceasta însemnând orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. De asemenea, o activitate economică poate fi desfășurată doar în condițiile OUG 44/2008 privind desfășurarea

activităților economice de către persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale.

Mai mult, regimul special de taxare pentru bunuri second-hand prevăzut la art.312 din Codul fiscal, se aplică în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității de la unul din furnizorii prevăzuți la art. art.312 alin.(2) lit.a)-c), respectiv furnizorul să fie o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. art. 292 alin. (2) lit. g) care prevede că sunt scutite de taxă *“livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform art. 297 alin 7 lit b)”* sau o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special. Persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi *“TVA inclusă și nedeductibilă”*.

Pe cale de consecință, se reține că petentul:

- nu face dovada faptului ca bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112 pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand, potrivit art.268 alin.(8) din Legea nr.227/2015;

- nu are posibilitatea legală de a aplica discreționar regimul TVA, respectiv regimul normal, la achiziție, și apoi să aplice regimul special, la revânzarea bunurilor pe teritoriul României, întrucât legiuitorul nu permite aplicarea unui anumit regim, normal sau special, dintr-un anumit moment, în speță doar la livrare, ci prevede imperativ aplicarea acestui regim de la debut și până la finalul tranzacției;

- petentul nu se încadrează în excepția prevăzută de lege, potrivit art.312 din Legea nr.227/2015, întrucât legiuitorul prevede expres și limitativ condițiile pe care trebuia să le îndeplinească petentul pentru a fi în măsură să aplice regimul special. De altfel, prevederile legale sunt de strictă interpretare și trebuie aplicate în sensul în care au fost editate de legiuitor, iar necunoașterea sau aplicarea eronată nu îl absolvă de răspundere pe petent în ceea ce privește achitarea creanței fiscale datorată bugetului de stat.

Așa cum s-a arătat în cele ce preced, nerespectarea condițiilor prevăzute pentru aplicarea regimului special, obligă contribuabilul la

aplicarea regimului normal în sensul de a colecta TVA la prețul de vânzare al bunurilor și nu doar la marja de profit aferentă vânzărilor, iar petentul nu face dovada cu mijloace de proba reglementate de Codul de procedură fiscală a faptului că bunurile în cauză au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special, pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România.

Învederăm că, într-o speță similară s-a pronunțat și CJUE prin Hotărârea din 5 octombrie 2016 în cauza C-576/15 Maya Marinova :

“39. Lipsa ținerii unei contabilități care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de către administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice colectarea în mod corect a acestei taxe și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului. În consecință, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să considere că astfel de neîndepliniri ale obligațiilor reprezintă o fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punctele 48 și 49, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 56).

40. Pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a preveni evaziunea, articolul 273 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să impună alte obligații pe care le consideră necesare în acest scop decât cele prevăzute de această directivă, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile, cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul dintre statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

41. Curtea a precizat că din această dispoziție, precum și din articolul 2 și din articolul 250 alineatul (1) din directiva menționată și din articolul 4 alineatul (3) TUE reiese că fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său și pentru a combate fraudă (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 25 și jurisprudența citată).

.....
48. Astfel, s-ar părea că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiectiv determinarea bazei de impozitare celei mai apropiate de contravaloarea efectiv încasată de persoana impozabilă în cazurile în care nu este posibil să se obțină date obiective

referitoare la datele operațiunilor impozabile, la destinatarii acestora, precum și la veniturile impozabile ale persoanei impozabile din cauza comportamentului fraudulos al acesteia și în special din cauza neîndeplinirii de către aceasta a obligației de a ține o contabilitate adecvată, care să permită instituțiilor naționale competente să restabilească situația în funcție de informațiile de care dispun, ținând seama de toate circumstanțele individuale.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 9 alineatul (1), articolul 14 alineatul (1) și articolele 73 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, precum și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în lipsa din depozitul unei persoane impozabile a mărfurilor care i-au fost furnizate și în lipsa înregistrării în contabilitatea persoanei impozabile respective a documentelor fiscale aferente acestora, administrația fiscală poate prezuma că persoana impozabilă în cauză a vândut ulterior mărfurile respective unor terți și poate stabili baza de impozitare pentru vânzarea mărfurilor în cauză în funcție de elementele de fapt de care dispune, în temeiul unor norme care nu sunt prevăzute de directiva menționată. Revine însă instanței de trimitere sarcina să verifice că dispozițiile acestei reglementări naționale nu depășesc ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și a evita fraudea.”

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina petentului T.V.A. suplimentară aferentă activității de cumpărare-vânzare bunuri second hand.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul 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 verificată de către persoana fizică X, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a unui număr semnificativ de bunuri, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală.

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestor bunuri, caz în care legiuitorul încadrează

persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile/mobile 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 transferul tranzacțiilor efectuate determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din patrimoniul personal.

Sușinerile petentului cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat eronat cota standard de TVA asupra veniturilor obținute, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că taxa pe valoarea adăugată a fost determinată de organele de inspecție fiscală, conform prevederilor legale antecitate, prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Astfel, referitor la modul de calcul a taxei pe valoarea adăugată se reține că corect și legal organele de inspecție au stabilit TVA colectată aplicând procedeul sutei mărite pentru determinare, pentru veniturile realizate .

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate de X, împotriva Deciziei de impunere nr..F-HD ...22.08.2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA

- Prezenta decizie se comunică la:

- DI. X;

- A.J.F.P. Hunedoara–A.I.F cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea acesteia.

DIRECTOR GENERAL

