



MINISTERUL FINANTELOR

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



DECIZIE nr. 2005/29.12.2021

privind soluționarea contestației depusă de dl. X, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../05.10.2021.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara - AIF cu adresa nr. HDG_AIF.../30.09.2021 asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../01.10.2021, depusă de

Dl. X,
CNP ...

cu domiciliul în ..., jud. Hunedoara

înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. .../20.09.2021 si la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../05.10.2021.

Prin contestația depusă, dl. X contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr. ...02.08.2021 emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul Inspectie Fiscal Persoane Fizice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ...02.08.2021, respectiv suma de ... lei, reprezentând TVA.

Contestația a fost semnată de petent, asa cum prevede cu art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația depusă petentul solicita anularea parțială a actului administrativ ca fiind nelegal si neintemeiat, precum si exonerarea parțiala de la plată sumelor cuprinse in Decizia de impunere nr. ...02.08.2021, si pe cale de consecinta exonerarea partiala de la plata obligațiilor stabilite suplimentar

referitoare la TVA, considerand ca din suma de ... lei stabilita prin decizia de impunere contestata, datoreaza doar suma de ... lei, reducerea fiind de ... lei.

In prima parte a contestatiei petentul reitereaza constatările organelor de inspectie fiscala, considerand ca organele de control nu au tinut cont de faptul că bunurile vândute erau bunuri second hand și nici nu au estimat baza de impozitare aferentă achizițiilor.

Potentul precizeaza ca organele de control nu au tinut cont de prevederile legale care reglementează modul de calcul al cifrei de afaceri pentru bunurile valorificate, acestea fiind bunuri second hand invocand art. ART. 310 - Regimul special de scutire pentru Intreprinderile mici, ART. 312 - Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de arta, obiecte de colecție și antichități

Potentul considera ca organele de control trebuiau să ajusteze baza de impozitare in sensul estimarii costului de achiziție a bunurilor vandute conform prevederilor Ordinului 3389/2011

Intrucât activitatea desfășurată și consemnată in Raportul de inspectie fiscala este cea de comerț cu bunuri second hand (piese auto și diverse bunuri) prin intermediul internetului considera ca metoda de ajustare este cea a marjei si pentru aceasta a identificat din datele publicate de Ministerul finanțelor in sectiunea situațiilor financiare 3 entități având ca obiect de activitate atât comerț cu amanuntul de piese si accesorii pentru autovehicole cât și Comerț cu amanuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin Internet.

Astfel, petentul identifica societăți care au realizat profit și față de datele publicate a efectuat ajustări referitoare la cheltuielile cu salariatii, intrucât in desfășurarea activității persoana fizică X nu a avut salariati, entități la care a stabilit marja profitului, calcule prezentate in detaliu prin contestatie.

Prin urmare, petentul considera ca persoana fizică X este persoană revănzătoare de bunuri second hand si este obligat la plata TVA aplicând regimul special pentru livrările de bunuri second-hand.

Din calculele efectuate de petent, acesta considera ca in perioada cuprinsă in control, TVA datorat de persoana fizică X este de ... lei, in urma aplicării regimului special pentru livrarile de bunuri second hand.

Pe cale de consecință solicita modificarea Deciziei de impunere nr. ...02.08.2021 astfel:

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

Astfel, petentul solicită in conformitate cu prevederile din codului de procedură fiscala, modificarea Deciziei de impunere nr. ...02.08.2021 prin care sa se stabileasca in sarcina contribuabilului X, un TVA suplimentar in suma de ... lei.

II. Organele fiscale din cadrul AJFP Hunedoara - AIF au consemnat următoarele:

Activitatea domnului X a mai fost verificata din punct de vedere fiscal, rezultatele ultimei inspectii fiscale au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ...22.08.2019, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere pentru TVA nr. ...22.08.2019 prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in valoare de ... lei.

Avand in vedere aspecte necunoscute in momentul inspectiei fiscale mentionate anterior, respectiv tranzactii comerciale efectuate in perioada

ianuarie-martie 2019, de care activitatea de inspectie fiscala a luat cunostinta urmare a adresei DRAF 5 Deva nr. A_FHD .../20.01.2021 inregistrata la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../25.01.2021), activitatea de inspectie fiscala a emis decizia de reverificare nr. ...25.02.2021.

Organele de inspectie fiscala arata faptul ca in timpul efectuarii precedentei inspectii fiscale nu au fost cunoscute un numar de 44 de tranzactii comerciale in suma totala de ... lei, realizate in cursul anului 2019.

Veniturile totale incasate de domnul X au fost in valoare de ... lei in perioada supusa inspectiei fiscale, cu precizarea ca un procent semnificativ din acest venit a fost incasat in cursul anului 2018 (85,003%).

Din analiza modului de incasare a veniturilor, s-a constatat ca la sfarsitul lunii aprilie 2018 veniturile incasate de petent au fost in valoare de ... lei, depasindu-se astfel plafonul de scutire de TVA in valoare de 88.500 EUR (300.000 lei).

Astfel, in conformitate cu dispozitiile art 310 și 316 din Legea nr. 227/2015, Cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca data de la care domnul X, trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.06.2018.

Având in vedere tranzactiile analizate de către echipa de inspectie fiscala precum și prevederile legale aplicabile spetei cu privire la plafonul de scutire pentru intreprinderile mici și a operatiunilor impozabile din punct de vedereTVA s-au constatat urmatoarele:

- in perioada supusa inspectiei fiscale, domnul X, a realizat venituri din tranzactii comerciale, constând in vânzarea de materiale sportive, piese auto și diverse bunuri, realizând un venit cumulativ de ... lei din 293 de tranzactii.

- in 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 in valoare de ... lei.

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

Mentioneaza ca pe baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr....22.08.2019 administratia fiscala a emis din oficiu codul de inregistrare pentru TVA RO ..., valabil in perioada 10/09/2019 – 01/05/2020.

Se arata ca, domnul X, avea obligatia să se inregistreze ca persoană impozabilă in scopuri de TVA, incepând cu data de 1 iunie 2018, având in vedere că, in baza veniturilor incasate prin contul bancar, acesta a depășit plafonul de scutire din punct de vedere a TVA in luna aprilie 2018, cand veniturile realizate au fost in sumă de ... lei (> decât 300.000 lei, plafon de scutire).

Datorita faptului ca domnul X nu si-a indeplinit aceasta obligatie, in timpul inspectiei fiscale s-a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 19%, 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 Hotărea Guvernului nr. 1/2016.

Astfel, in urma inspectiei fiscale s-a calculat o baza impozabila pentru TVA in valoare de ... lei, valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată fiind in sumă totala de ... lei .

Se arata faptul ca domnul X nu a mai colaborat cu echipa de control, nu a ridicat corespondenta și nu a dat curs solicitariilor echipei de inspectie fiscala de a

se prezenta în vederea realizării inspecției fiscale, astfel, având în vedere ca prezenta inspecție fiscală a avut ca obiectiv, analiza aceluiași fapt de comerț ca cele avute în vedere la precedenta inspecție fiscală, finalizată cu RIF nr. ...22.08.2019, s-au utilizat cele reținute cu ocazia precedentei inspecții fiscale

Se face precizarea că prezenta inspecție fiscală a fost dispusă în baza deciziei de reverificare nr. .../25.02.2021 emisă în condițiile articolului nr. 128 din Legea 207/2015, și vizează aceleași fapte de comerț care au stat la baza constatarilor din raportul de inspecție fiscală nr. ...22.08.2019 pe baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. ...22.08.2019, prin care s-a stabilit TVA de plată în valoare de ... lei, aferentă perioadei 2018.

Intrucât la momentul efectuării precedentei inspecții fiscale nu au fost cunoscute tranzacțiile comerciale efectuate în anul 2019 de către domnul X, consecința fiscală a prezentei inspecții constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată în valoare de ... lei, aferentă trimestrului I din anul 2019

III. Având în vedere susținerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Dl. X, CNP ..., are domiciliul în ... jud. 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.

Din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 15.12.2017 - 31.12.2018 domnul X a încasat în contul personal deschis la ... 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, și pe cale de consecință au emis decizia de impunere nr. ...22.08.2019, prin care s-a stabilit TVA de plată în valoare de ... lei, aferentă perioadei 2018.

Având în vedere unele aspecte necunoscute la momentul inspecției fiscale menționate anterior, luate la cunoștință de organele de inspecție fiscală urmare a adresei DRAF 5 Deva nr. A_FHD .../20.01.2021, înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../25.01.2021, activitatea de inspecție fiscală a emis decizia de reverificare nr. .../25.02.2021, în baza căreia s-a demarat o noua inspecție fiscală finalizată prin întocmirea raportului de inspecție fiscală parțială nr. ...02.08.2021, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr....02.08.2021, decizie de impunere care face obiectul prezentei contestații.

Consecința fiscală a prezentei inspecții constă în emiterea deciziei de impunere nr....02.08.2021 și stabilirea în sarcina petentului a unei taxe pe valoarea adăugată de plată, în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată petentul recunoaște faptul că a desfășurat o activitate de comerț cu bunuri second hand, dar consideră baza de impozitare pentru TVA este marja profitului și își estimează cheltuielile utilizând metoda marjei, susținând că datorează TVA în sumă de ... lei, față de TVA în sumă ... lei stabilit organele de inspecție fiscală, contestând astfel suma de ... lei, reprezentând TVA.

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 at...erii ori depășirii plafonului. Data at...erii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente procedează după cum urmează:*

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

"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 at...e 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 conform extrasului contului ... deschis la ... BANK pe numele X, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea comerciala desfasurata de domnul X consta in:

- în anul 2017, 10 tranzacții comerciale în urma cărora a încasat suma de ... lei.
- în anul 2018, 239 tranzacții comerciale în urma cărora a încasat suma de ... lei
- în anul 2019, 44 tranzacții comerciale în urma cărora a încasat suma de ... lei.

Amintim faptul ca, în timpul efectuării precedentei inspecții fiscale nu au fost cunoscute cele 44 de tranzacții în sumă totală de ... lei, realizate în cursul anului 2019.

De asemenea, pe baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr....22.08.2019 administrația fiscală a emis din oficiu codul de înregistrare pentru TVA RO ..., valabil în perioada 10.09.2019 – 01.05.2020.

Din analiza modului de încasare a veniturilor, rezultă că la sfârșitul lunii aprilie 2018 veniturile încasate au fost în valoare de ... lei, depășindu-se astfel plafonul de scutire de TVA în valoare de 88.500 EUR (300.000 lei).

Facem precizarea că prezenta inspecție fiscală a fost dispusă în baza deciziei de reverificare nr. .../25.02.2021 emisa în condițiile articolului nr. 128 din Legea 207/2015, și vizează aceleași fapte de comerț care au stat la baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ...22.08.2019 pe baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. ... / 22.08.2019, prin care s-a stabilit TVA de plată în valoare de ... lei, aferenta perioadei 2018.

Având în vedere faptul că la momentul efectuării precedentei inspecții fiscale nu au fost cunoscute tranzacțiile comerciale efectuate în anul 2019 de către domnul X, în valoare de ... lei, ce reprezintă o baza impozabilă suplimentară, rezultă că în mod corect și legal prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției

fiscale la persoane fizice nr. ...02.08.2021, a fost stabilită suplimentar de plata în sarcina petentului o taxa pe valoarea adăugată în sumă 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.

Învedereăm 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 fraudă.”

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, quantumul 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 mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de dl. X, împotriva Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr. ...02.08.2021 emisă de AJFP Hunedoara – Activitatea de inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ...02.08.2021, cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA.

- Decizia se comunică la:

- dl. X;

- AJFP Hunedoara , cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL

Adresa: Jud. Timiș, str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,
300081, Timișoara

Tel.: +40(256) 29 27 35

Fax: +40(256) 49 93 32

<https://www.anaf.ro/asistpublic/>

www.anaf.ro/anaf/internet/Timisoara