

## DECIZIA NR.1953

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de I.I.

I.I. formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, prin remiterea acesteia sub semnatura contribuabilului, conform adresei existenta in copie la dosarul cauzei si depunerea contestatiei la posta ,conform plicului existent in original la dosarul cauzei ;contestatia in original a fost inregistrata la A.J.F.P. conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solucioneze contestatia formulata de I.I.

I.I.I formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si contesta suma reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata, in sarcina sa, asupra bazei impozabile .

Contestatarul considera ca TVA a fost stabilita in mod nelegal, fara respectarea dispozitiilor legale, temeiul legal invocat in raportul de inspectie fiscala neavand legatura cu obligatia fiscala stabilita prin decizia de impunere , in conditiile in care in facturile fiscale se mentioneaza expres achizitii de autoturisme second hand.

Contestatarul arata ca a efectuat importuri de autoturisme second -hand, cu respectarea dispozitiilor legale care permit societatii sa stabileasca TVA in cadrul regimului special pentru fiecare perioada fiscala in care a depus decontul de TVA si a evidentiat separat operatiunile pentru care a aplicat regimul special iar dreptul de aplicare a TVA asupra marjei de profit este prevazut de dispozitiile art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal; sustine ca in speta sunt îndeplinite condițiile prevazute de articolul art. 312 alin. (1) lit. d), fit. e), alin. (2), alin. (12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, înscrisurile anexate actului de control dovedind faptul că este vorba de o persoană impozabilă revânzătoare, iar revânzarea a fost efectuată în condițiile prevăzute de taxarea cu regim special.Autoturismele au fost achiziționate de la persoane juridice revânzătoare aflate pe teritoriul comunității europene fiind

supuse taxei în regim special și nu au fost efectuate în regim de scutire de TVA, iar mențiunile de scutire existente pe unele facturi fac dovada că I.I. avea posibilitatea de a opta pentru regimul special de taxare. Sustine ca atât în factura emisă de vânzătorul din spațiul comunitar cât și în factura emisă de societate, TVA era inclus în prețul de vânzare iar dovada opțiunii de plată a TVA la marja de profit rezultă și din jurnalele de vânzări care evidențiază TVA calculată iar TVA nu a fost dedusă de societate la momentul achiziției.

Contestatarul sustine ca in cazul livrărilor de bunuri second-hand supuse regimului special, baza de impozitare a TVA este marja profitului determinată conform art. 312 alin. (1) lit g) din Codul fiscal, exclusiv valoarea taxei. Marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revanzatoare și prețul de cumpărare, în care prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revanzatoare de la cumpărător sau de la un tert, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revanzatoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț; prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revanzatoare.

Totodată contestatarul sustine ca potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, baza de impozitare pentru fiecare livrare de bunuri supusă regimului special este diferența dintre marja de profit realizată de persoana impozabilă revanzatoare și valoarea taxei aferente marjei respective, iar pentru determinarea taxei colectate aferente fiecărei livrări, din marja profitului se calculează suma taxei colectate corespunzătoare fiecărei livrări prin aplicarea procedurii sutei mărite; în situația în care marja profitului este negativă persoana impozabilă nu colectează TVA conform regimului special.

Fata de prevederile legale de mai sus, baza de impozitare a TVA în cazul autoturismelor second-hand achiziționate din state membre UE și vândute în România de către o persoană impozabilă revanzatoare înregistrată în scopuri de TVA în România, este diferența dintre marja de profit realizată de persoana impozabilă revanzatoare și valoarea taxei aferente marjei respective.

Contestatarul considera ca datorează TVA numai la marja de profit și din următoarele motive:

- certIFICATELE DE ATESTARE FISCALĂ ELIBERATE DE ORGANUL FISCAL NU CUPRINDEAU NICIO EVENTUALĂ DATORIE CĂTRE STAT;

- PE FACTURILE DE REVÂNZARE A AUTOTURISMELOR SECOND-HAND S-A TRECUT MENȚIUNEA TVA INCLUS ȘI NEDEDUCTIBILĂ CONFORM PREVEDERILOR CODULUI FISCAL, VÂNZĂTORUL ERA SCUTIT DE TVA ȘI CA URMARE NU PUTEA SOLICITA CUMPĂRĂTORULUI TVA;

- AUTOTURISMELE CONSIDERATE SECOND-HAND POT BENEFICIA OPȚIONAL DE UN REGIM SPECIAL DE TAXARE A TVA, REGLEMENTAT DE DIRECTIVA 112 A UE, ART.312 DIN LEGEA NR. 227/2015 PRIVIND CODUL FISCAL, ASTFEL ÎNCÂT TVA SE APLICĂ DOAR ASUPRA MARJEI PROFITULUI ÎN CAZUL REVÂNZĂRII DE BUNURI SECOND-HAND ȘI NU ASUPRA ÎNTREGULUI PREȚ DE VÂNZARE;

- ÎN CAZUL ÎN CARE VÂNZĂTORUL APLICĂ REGIMUL SPECIAL PENTRU BUNURI SECOND-HAND CUMPĂRĂTORUL NU VA DATORA TVA ÎN ROMÂNIA, INDIFERENT CĂ ESTE PERSOANĂ FIZICĂ SAU PERSOANĂ JURIDICĂ ÎNREGISTRATĂ SAU NEÎNREGISTRATĂ ÎN SCOPURI DE TVA;

În concluzie, contestatarul consideră că a îndeplinit condițiile pentru a putea încadra achizițiile intracomunitare de autovehicule în regimul special de taxare a TVA .

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina I.I. obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice , cu privire la TVA stabilita suplimentar, contestata, rezulta urmatoarele:

Urmare verificarii documentelor justificative(facturi de livrare) prezentate de catre contribuabil in timpul controlului , organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-factura ... a fost inregistrata la operatiuni neexigibile in luna martie 2018, fiind declarata la operatiuni neexigibile pana in luna noiembrie 2018, dupa care nu a mai fost cuprinsa in decontul de TVA nici la operatiuni exigibile si nici neexigibile.

-factura ...a fost înregistrată astfel: la livrări scutite suma de ..., la operațiuni neexigibile baza de impozitare în sumă de .. lei cu TVA aferentă de ...; TVA a fost declarată la operațiuni neexigibile până în luna februarie 2019, după care nu a mai fost cuprinsă în decontul de TVA nici la operațiuni exigibile, nici neexigibile;

-factura ...nu a fost înregistrată/declarată.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca taxa pe valoarea adăugată colectată a fost diminuată cu suma totală de .. lei, aferentă bazei de impozitare reprezentând livrari impozabile conform facturilor mai sus enumerate.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca întreprinderea individuală, pe perioada verificata, a aplicat sistemul TVA la încasare fără a se înregistra în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, conform art.324, alin.(16) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, fapt ce a rezultat și din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare și interogarea din aplicația informatică Fiscnet - INFOPC Pregătirea controlului, interogării efectuate și INFOPC Pregătirea controlului listată ( anexa nr.3).

Totodata în baza documentelor justificative (facturi de livrare) organele de inspectie fiscala au întocmit situația privind livrările de autoturisme efectuate în perioada verificata(anexa nr.4) din care rezultă că valoarea TVA aferentă livrărilor efectuate și declarate eronat la operațiuni neexigibile și anume:

- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna martie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna aprilie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna mai 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna iunie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna august 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna septembrie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna octombrie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna noiembrie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna decembrie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare înregistrată în luna ianuarie 2019;
- TVA aferenta bazei de impozitare , înregistrată în luna februarie 2019;
- TVA aferenta bazei de impozitare , înregistrată în luna martie 2019.

Astfel, s-a constatat ca taxa pe valoarea adăugată colectată a fost diminuată cu suma totală de ... aferentă bazei de impozitare în sumă de... lei.

De asemenea, urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că întreprinderea individuală, pe perioada verificată, a efectuat operațiuni pentru care, la livrare, a aplicat atât regimul normal de taxă cât și regimul special de taxă.

Toate livrările efectuate au fost evidențiate cronologic în jurnalele de vânzări, fără a evidenția separat operațiunile supuse fiecărui regim de taxare.

S-a constatat că, contestatarul a achiziționat din interiorul Comunității Europene (de la persoane neimpozabile, persoane impozabile), autoturisme second-hand pe care le-a revândut pe teritoriul României, aplicând cota standard de TVA calculată pentru: marja de profit, valoarea integrală, marja de profit și taxa intracomunitară de licitație, neindeplinind condițiile necesare aplicării regimului special de scutire prevăzute la art.268 alin.(8) lit.c), art.312 alin.(13) și (14) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, din datele transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană, prin sistemul VIES, au constatat că pentru livrările intracomunitare de autoturisme second-hand, furnizorii intracomunitari pentru unele livrări au aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru altele au aplicat regimul special de taxă pe valoarea adăugată, acest lucru rezultând și din facturile de achiziție existente în copie la dosar (anexa nr.5 la RIF).

Astfel, s-a reținut că, atât timp cât furnizorii din UE au efectuat livrări intracomunitare, în România, I.I. a efectuat achiziții intracomunitare, pentru care contestatarul avea obligația de a aplica taxare inversă, respectiv de a evidenția, calcula și declara la organul fiscal teritorial prin decontul lunar de TVA, taxa aferentă atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă conform art.326, alin.(2) din Codul fiscal precum și de a livra bunurile second-hand în regim normal de taxare în condițiile în care furnizorii intracomunitari nu au livrat în regim de marjă autoturismele, ci în regim normal; spre exemplificare, în factura și factura, anexate în copie la RIF (anexa nr.5), emise de furnizorul intracomunitar, este înscrisă mențiunea "livrare scutită de TVA în cadrul Comunității în conformitate cu art.4 nr.1b coroborat cu art.6a UstG".

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au constatat că bunurile achiziționate nu au fost taxate în statul membru de către furnizor conform regimului special în sensul art.333 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, ci furnizorul a efectuat livrări intracomunitare scutite de TVA, impozitarea urmând a se efectua în țara de destinație conform prevederilor legale.

În Raportul de inspecție fiscală se specifică faptul că organele de inspecție fiscală au luat în considerare cazurile în care operatorii intracomunitari au vândut autoturisme second-hand către Întreprinderea Individuală în regim de marjă. Pe facturile de cumpărare emise de furnizorii din Comunitatea Europeană, spre exemplificare, în factura anexate în copie la RIF, emise de furnizorul intracomunitar este înscrisă mențiunea o impozitare diferențiată", situație în care baza de impozitare a TVA este marja profitului.

În condițiile în care contestatarul nu a putut face dovada că toate bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediari persoane impozabile, în sensul art.313 și 326 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile intracomunitare de autoturisme second-hand nu pot fi considerate ca neimpozabile în România potrivit art.268, alin. (8) din Legea 227/2015 motiv pentru care au procedat la stabilirea TVA colectată suplimentar aferentă revânzărilor de autoturisme second-hand în baza facturilor emise de contribuabil, ținând cont de taxa colectată de acesta la nivelul întregii valori, marjei de profit și a taxei de licitație intracomunitară.

Astfel, conform Situației privind livrările efectuate în perioada supusă inspecției fiscale către persoane fizice( anexa nr. 4) organele de inspectie fiscala, în conformitate cu prevederile art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au colectat suplimentar TVA aferenta bazei de impozitare , astfel:

- TVA aferenta bazei de impozitare din luna februarie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare din luna martie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare din luna aprilie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare din luna mai 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare din luna iunie 2018;
- TVA având bază de impozitare din luna octombrie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare din luna decembrie 2018;
- TVA aferenta bazei de impozitare din luna ianuarie 2019;
- TVA aferenta bazei de impozitare din luna martie 2019.

Totodata, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca contestatarul a înregistrat/ declarat eronat achiziții intracomunitare de bunuri efectuate de la furnizorul intracomunitar pentru care cumpărătorul era obligat la plata TVA (taxare inversă).

**III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:**

Perioada verificata:05.04.2017-31.03.2019;

1.În ceea ce privește TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere , contestata de societate, **D.G.R.F.P. este investita să se pronunte daca contestatarul indeplineste conditiile impuse de lege pentru aplicarea regimului special de taxare la revanzarea către clientii din Romania a bunurilor second-hand achizitionate din interiorul Comunității Europene, în conditiile în care nu s-a putut face dovada ca furnizorul din Comunitate la livrarea către Romania a aplicat regimul special de taxare, în sensul art.313 , art.326 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene.**

În fapt, pe perioada 05.04.2017-31.03.2019, I.I. a achizitionat din interiorul Comunității Europene, autoturisme second-hand .

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca întreprinderea individuală, la revânzarea pe teritoriul României, a autoturismelor second-hand a aplicat cota standard de TVA calculată pentru:marja de profit, valoarea integrală, marja de profit și taxa intracomunitară de licitație.

Din datele transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană, prin sistemul VIES, rezulta ca pentru unele livrările intracomunitare de autoturisme second-hand, furnizorii intracomunitari au aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru altele au aplicat regimul special de taxă pe valoarea adăugată, acest lucru rezultand și din facturile de achiziție existente în copie la dosar (anexa nr.5 la RIF).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din bunurile achizitionate nu au fost taxate în statul membru de către furnizor conform regimului special în sensul art.333 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, furnizorul intracomunitar efectuand livrări intracomunitare scutite de TVA, impozitarea urmând a se efectua în tara de destinație conform prevederilor legale.

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

În aceste condiții , organele de inspecție fiscală au luat în considerare cazurile în care operatorii intracomunitari au vândut autoturisme second-hand către Întreprinderea Individuală în regim de marjă și au colectat suplimentar TVA asupra livrarilor de autoturisme second-hand pentru care contestatarul nu a putut face dovada ca bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediari persoane impozabile, în sensul art.313 și 326 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, în speta nefiind îndeplinite condițiile necesare aplicare regimului special de scutire prevăzute la art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, contestatarul susține că a efectuat achiziții de autoturisme second hand, cu respectarea dispozițiilor legale care permit societății să stabilească TVA în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care a depus decontul de TVA și a evidențiat separat operațiunile pentru care a aplicat regimul special iar dreptul de aplicare a TVA asupra marjei de profit este prevăzut de dispozițiile art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal; consideră că dătează TVA numai la marja de profit și din următoarele motive:

-certIFICATELE DE ATESTARE FISCALĂ ELIBERATE DE ORGANUL FISCAL NU CUPRINDEAU NICIO eventuală datorie către stat;

-pe facturile de revânzare a autoturismelor second-hand s-a trecut mențiunea TVA inclus și nedeductibilă conform prevederilor Codului fiscal;

-autoturismele considerate second-hand pot beneficia opțional de un regim special de taxare a TVA, reglementat de Directiva 112 a UE, art.312 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel încât TVA se aplică doar asupra marjei profitului în cazul revânzării de bunuri second-hand și nu asupra întregului preț de vânzare;

-în cazul în care vânzătorul aplică regimul special pentru bunuri second-hand cumpărătorul nu va datora TVA în România, indiferent că este persoană fizică sau persoană juridică înregistrată sau neînregistrată în scopuri de TVA;

În concluzie, contestatarul consideră că a îndeplinit condițiile pentru a putea încadra achizițiile intracomunitare de autovehicule în regimul special de taxare a TVA și consideră că este supusă unei duble impozitări întrucât prețul la care a dobândit bunurile încorporează TVA care a fost achitat în amonte și pe care nici el nici furnizorul sau nu au fost în măsură să-l deducă.

În drept, la art.268 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*“(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit [art. 276](#):*

*a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de excepția prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile [art. 275](#) alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac*

obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale [art. 275](#) alin. (2) cu privire la vânzările la distanță;[...]

(8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:[...]

c) achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor [art. 312](#), atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar 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, sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul [art. 333](#) din Directiva 112;”

În ceea ce privește aplicarea regimului special de TVA pentru vanzarile de autoturisme second-hand în speta sunt aplicabile prevederile art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit caruia:

“(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 reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în normele metodologice;

e) persoana impozabilă revânzătoare este persoana impozabilă care, în cursul desfășurării activității economice, achiziționează sau importă bunuri second-hand și/sau opere de artă, obiecte de colecție sau antichități în scopul revânzării, indiferent dacă respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în numele altei persoane în cadrul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare;[...]

g) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;

2. prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare;

h) regimul special reprezintă reglementările speciale prevăzute de prezentul articol pentru taxarea livrărilor de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități la cota de marjă a profitului.

(2) Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități,

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

*altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Uniunii Europene, de la unul dintre următorii furnizori:*

*a) o persoană neimpozabilă;*  
*b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform [art. 292](#) alin. (2) lit. g);*

*c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;*

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

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

*(11) Regimul special nu se aplică pentru:*

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

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

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

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

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

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

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

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

La pct.86 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.312 alin.(13) si (14) din Cod, se prevede:

*“(4) În scopul aplicării [art. 312](#) alin. (13) și (14) din Codul fiscal:*



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

b) marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare și prețul 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 procedurii 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 situația în care marja profitului, determinată conform alin. (4) lit. b), este negativă.

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

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

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

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

La art.313 din Directiva 2006/1127CEE a Consiliului Uniunii Europene se prevede:

“In ceea ce privește livrarea de bunuri second -hand , obiecte de arta, articole de colectie sau antichitati efectuata de comercianti impozabili, statele membre aplica un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, in conformitate cu dispozitiile prezentei subsectiuni.”

iar la art.326 din acelasi act normativ se prevede:

“Statele membre care, la 31 decembrie 1992, aplicau un regim special de impunere diferit de regimul marjei pentru livrarile de mijloacele de transport second-hand de catre comercianti impozabili continua sa aplice acest regim pana la introducerea regimului definitiv prevazut la articolul 402, in masura in care acest regim respecta sau este adaptat pentru a respecta conditiile stabilite in prezenta subsectiune.”

Potrivit prevederilor legale mai sus citate regimul de taxare pentru bunurile second-hand se aplica în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității de la furnizorii prevazuti la art.312 alin.(2) respectiv furnizorul să fie o persoană

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

neimpozabilă, o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. g) care prevede ca sunt scutite de taxa” *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 al limitării totale a dreptului de deducere conform art. 298*”, sau o persoana impozabila revanzatoare , in masura in care livrarea de catre aceasta a fost supusa taxei in regim special.

Analizand contestatia formulata de Intreprinderea Individuală în raport de prevederile legale mai sus enuntate și documentele existente la dosarul cauzei , se rețin urmatoarele:

Pe perioada 05.04.2017-31.03.2019, I.I. a achizitionat din interiorul Comunității Europene, autoturisme second-hand .

La revânzarea pe teritoriul României a autoturismelor second-hand , intreprinderea individuala a aplicat regimul special de taxare pentru bunuri second-hand, TVA colectata fiind calculata prin aplicarea cotei standard calculată asupra marjei de profit.

Din datele transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană, prin sistemul VIES, s-a constatat ca pentru unele livrări intracomunitare de autoturisme second-hand, furnizorii intracomunitari au aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, iar pentru altele au aplicat regimul special de taxă pe valoarea adăugată.

Acest lucru rezulta și din facturile de achiziție prezentate de contestatar în timpul controlului, existente în copie la dosar cauzei .

Spre exemplu în factura si factura, emise de furnizorul intracomunitar , este înscrisă mențiunea “livrare scutită de TVA în cadrul Comunității în conformitate cu art.4 nr.1b coroborat cu art.6a UstG”.

În aceasta situație se reține ca furnizorul din UE a efectuat livrari intracomunitare de bunuri către România iar I.I. a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri, pentru care aceasta din urma avea obligatia de a aplica taxare inversă, respectiv de a evidenția, calcula și declara la organul fiscal teritorial prin decontul lunar de TVA, taxa aferentă atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă conform art.326, alin.(2) din Codul fiscal precum și de a livra, în Romania, bunurile second-hand în regim normal de taxare, în condițiile în care furnizorul intracomunitar nu a livrat în regim de marjă autoturismele , ci în regim normal.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca, s-au achizitionat autoturisme second -hand de la furnizori intracomunitari , pentru care livrarile efectuate de către aceștia s -au efectuat în regim de marja, după cum rezulta și din facturile emise și declarate.

Spre exemplu, pe factura de cumpărare este înscrisă mențiunea “UstG, 25 a Differenzbesteuerung (o impozitare diferențiată)”, situație în care baza de impozitare a TVA este marja profitului.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca organele de inspecție fiscală au luat în considerare cazurile in care operatorii intracomunitari au vândut autoturisme second-hand către Intreprinderea Individuală în regim de marjă și au colectat suplimentar TVA asupra livrarilor de autoturisme second-hand , pentru care contestatarul nu a putut face dovada ca bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediari persoane impozabile, în sensul art.313 și 326 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Europene, în speta nefiind îndeplinite condițiile necesare aplicării regimului special de scutire prevăzute la art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține astfel că, organele de inspecție fiscală au colectat TVA doar asupra livrărilor de bunuri second-hand (autoturisme) care au fost achiziționate intracomunitar și care nu au fost taxate în statul membru de către furnizorii respectivi, conform regimului special din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că pe perioada verificată, întreprinderea individuală, a efectuat operațiuni pentru care, la livrare, a aplicat atât regimul normal de taxă cât și regimul special de taxă.

Toate livrările efectuate au fost evidențiate cronologic în jurnalele de vânzări, fără a evidenția separat operațiunile supuse fiecărui regim de taxare.

Se reține că, pentru autoturismele second-hand achiziționate din Uniunea Europeană și revândute în România în regim special de taxare, contestatarul nu a făcut dovada că a ținut evidența acestora potrivit art.312 alin.(13) și (14) din Codul fiscal precum și normele metodologice de aplicare a acestor articole de lege, mai sus enunțate, și anume persoana impozabilă revânzătoare va îndeplini următoarele obligații:

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

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

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

În consecință, având în vedere că din datele transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană, prin sistemul VIES, s-a constatat că pentru unele livrări intracomunitare de autoturisme second-hand, furnizorii intracomunitari au aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, acest lucru rezultând și din facturile existente la dosarul cauzei iar contestatarul, persoana impozabilă revânzătoare, nu a putut face dovada că toate bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediari persoane impozabile, în sensul art.313 și 326 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene și de asemenea nu a făcut dovada că a ținut evidența acestora potrivit art.312 alin.(13) și (14) din Codul fiscal, mai sus enunțate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal au colectat suplimentar TVA aferentă bazei de impozitare, pe perioada verificată.

Argumentele contestatarului potrivit cărora a efectuat achiziții de autoturisme second hand, cu respectarea dispozițiilor legale care permit societății să stabilească TVA în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care a depus decontul de TVA și a evidențiat separat operațiunile pentru care a aplicat regimul special iar dreptul de aplicare a TVA asupra marjei de profit este prevăzut de dispozițiile art.312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației, mai sus analizate, rezultă că pentru livrările intracomunitare de autoturisme second-hand, furnizorii intracomunitari au aplicat atât regimul normal de taxă pe valoarea adăugată cât și regimul special de taxare după cum rezultă din datele existente în

sistemul VIES și facturile prezentate de către întreprinderea individuală în timpul controlului.

După cum au constatat și organele de inspectie fiscală în actul administrativ fiscal contestat, în condițiile în care furnizorii intracomunitari au efectuat livrări intracomunitare, conform facturilor, Întreprinderea Individuală a efectuat achiziții intracomunitare, pentru care avea obligația de a aplica taxarea inversă respectiv de a evidenția, calcula și declara la organul fiscal teritorial, prin decont lunar de TVA, atât TVA colectată cât și TVA deductibilă, conform art.326, alin.(2) din Codul fiscal precum și de a livra bunurile second-hand în regim normal de taxare în România, în condițiile în care furnizorul intracomunitar nu a livrat în regim de marjă autoturismele, ci în regim normal.

După cum s-a arătat și mai sus, organele de inspectie fiscală au luat în considerare cazurile în care operatorii intracomunitari au vândut autoturisme second-hand către Întreprinderea Individuală în regim de marjă.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, regimul special de TVA prevăzut la art.312 din Codul fiscal se aplică vânzătorilor de autoturisme second-hand, dacă persoana revanzatoare a achiziționat autoturismele second-hand de la categoriile de furnizori menționate la art.312 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, respectiv persoana neimpozabilă, persoana impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană este scutită de taxă, conform art.292 alin.(2) lit.g), persoana impozabilă revanzatoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Se reține că la contestația formulată, întreprinderea individuală nu a anexat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspectie fiscală, astfel că argumentele prezentate în susținerea cauzei nu sunt dovedite cu documente.

La art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

iar la art.73 din același act normativ se prevede:

*“ (1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

De asemenea, argumentul contestatarului potrivit căruia ar fi evidențiat separat operațiunile pentru care a aplicat regimul special nu este dovedit cu documentele prevăzute de lege respectiv jurnal special de cumpărări în care sunt înscrise toate bunurile supuse regimului special, jurnal special de vânzări în care sunt înscrise toate bunurile livrate în regim special; registru din care să rezulte, la finele fiecărei perioade fiscale, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală, pe fiecare cotă de TVA aplicabilă, și, după caz, taxa colectată în condițiile în care în Raportul de inspectie fiscală se specifică faptul că toate livrările efectuate au fost evidențiate cronologic în jurnalele de vânzări fără a evidenția separat operațiunile supuse fiecărui regim de taxare.

Prin urmare, în speta nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 312 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, deoarece nu s-a făcut dovada că bunurile în speta, au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediari persoane impozabile, în sensul art.313 și 326 din

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, nu au fost declarate de furnizorii intracomunitari în regimul marjei după cum rezulta din datele transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană prin sistemul VIES și facturile existente în copie la dosarul cauzei.

În condițiile în care întreprinderea individuală nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA aferentă revanzărilor de autoturisme second-hand în România, achiziționate de la furnizorii intracomunitari în regim normal de taxare, în conformitate cu prevederile art.286 coroborat cu prevederile art.291 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.286

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

*a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”*

-art.291

*“(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.”*

coroborat cu prevederile pct.36 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*“ 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;*

*b) contrapartida unei livrări de bunuri/prestări de servicii trebuie considerată ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată, taxa determinându-se prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv  $20 \times 100 / 120$  în cazul cotei standard și  $19 \times 100 / 119$  începând cu data de 1 ianuarie 2017,  $9 \times 100 / 109$  sau  $5 \times 100 / 105$  în cazul cotelor reduse, în următoarele situații:*

*1. atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;*

*2. în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară potrivit legii emiterea unei facturi;*

*3. în orice situație 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 include taxa sau nu există nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;

4. atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul/prestatorul bunului/serviciului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată colectate pentru operațiunea supusă taxei, și furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiar taxa pe valoarea adăugată, inclusiv o declarație pe propria răspundere a furnizorului.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentele contestatarului, neinsotite de dovezi obiective, nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere contestata de I.I.

**2.Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestata de I.I., cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. se poate pronunta asupra TVA stabilita suplimentar de plata prin actul administrativ fiscal contestat, in conditiile in care contestatarul nu aduce niciun argument in sustinerea contestatiei.**

In fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca , pe perioada 05.07.2017-31.03.2019, intreprinderea individuala a aplicat sistemul TVA la încasare.

Din informațiile existente în baza de date ANAF, organele de inspectie fiscala au constatat ca I.I. nu se afla înregistrata în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, conform art.324, alin.(16) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, acest fapt rezultand și din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare și interogarea din aplicația informatică Fiscnet - INFOPC Pregătirea controlului ( anexa nr.3).

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*

În aceste condiții organele de inspecție fiscală au constatat că întreprinderea individuală a diminuat TVA colectată prin înregistrarea și declararea ca neexigibilă a unor operațiuni și anume:

-conform facturii, întreprinderea individuală a înregistrat TVA care a fost declarată în decontul de TVA, în luna martie 2018, ca fiind neexigibilă până în luna noiembrie 2018, după care acesta sumă nu a mai fost cuprinsă în decontul de TVA la operațiuni exigibile sau operațiuni neexigibile.

-conform facturii întreprinderea individuală a înregistrat în evidențele contabile TVA neexigibilă care a fost declarată în decontul de TVA, la operațiuni neexigibile în luna mai 2018 până în luna februarie 2019, după care nu a mai fost cuprinsă în decontul de TVA la operațiuni exigibile sau operațiuni neexigibile;

-factura ...nu a fost înregistrată/declarată, în evidențele contabile.

În condițiile în care întreprinderea individuală nu este înregistrată în Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, conform art.324, alin.(16) din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare și nu a făcut dovada că ar fi optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare conform art.324 alin.(12) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a declarat, în mod eronat, TVA neexigibilă. Mai mult, s-a constatat că nici ulterior TVA neexigibilă nu a fost declarată ca TVA exigibilă.

Astfel, s-a constatat că TVA aferentă facturilor mai sus enumerate nu a fost colectată și declarată bugetului de stat, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.286, art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au stabilit suplimentar de plată TVA aferentă livrarilor impozabile.

De asemenea, urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat că, întreprinderea individuală a aplicat în mod eronat sistemul TVA la încasare și pentru livrarile de autoturisme second-hand livrate în regim special, în condițiile în care a înregistrat și declarat TVA neexigibilă.

Astfel, s-a constatat că întreprinderea individuală a diminuat, în mod eronat, taxa pe valoarea adăugată colectată cu suma totală de...aferentă bazei de impozitare în sumă de .. reprezentând livrări de autoturisme second-hand pentru care s-a aplicat regimul special de taxare.

În conformitate cu prevederile art.286 coroborat cu prevederile art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA.

În contestația formulată întreprinderea individuală nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care contestă și TVA colectată suplimentar în condițiile în care contestă în totalitate TVA, stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere.

În drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*"(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

*e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."*

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

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

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

*"Contestatia poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"*

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

In aceste conditii in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

*"(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.**"*

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, în afara de cazurile anume prevazute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrișuri[...]"*

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.*



*"(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."*

Se retine astfel ca, contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia. Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca I.I. nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere contestata, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat și TVA , astfel ca in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de I.I. cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de I.I. inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata .

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de I.I., inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata .

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.