

**DECIZIA nr. 418 din 2020** privind soluționarea  
contestației formulată de **X**,  
cu domiciliul în str. .. București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_X de către Administrația Sector ,, a Finanțelor Publice - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, completată cu adresele înregistrate la DGRFPB sub nr. ..., nr. ..., nr. ... și nr. ... cu privire la contestația domnului X, formulată prin avocat ..., cu **sediul procesual ales la sediul Cabinetului de Avocatură ... din București, str. ...** conform împuternicirii avocațiale seria .. din data de ....

Obiectul contestației înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ..., completată cu adresele înregistrate la DGRFPB sub nr. MBR-REG ,,și nr. MBR-REG ,, , îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS..\_AIF-,,emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS..\_AIF-,,și comunicate sub semnătură în data de **10.07.2020**, prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de ,,lei.

Cu adresa înregistrată la registratura direcției sub nr. MBR-REG ,, , contestatarul și-a completat contestația înregistrată la AS5FP sub nr. ,, , precizând că înțelege să conteste:

- ,,lei TVA colectat;
- ...lei CASS;
- ...lei impozit pe venit.

Având în vedere condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul X.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Prin contestația formulată domnul X solicită anularea Deciziei de impunere nr. MBS..\_AIF-,,și a RIF nr. MBS..\_AIF ..., ca fiind nelegale și recalcularea TVA deductibil pentru tranzacțiile realizate în amonte, considerând că i se aplică Hotărârea CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

Contestatarul solicită să se stabilească în mod obiectiv și corect TVA-ul datorat prin calcularea TVA-ului deductibil și efectuarea operațiunilor de compensare între TVA colectat și TVA deductibil, motiv pentru care solicită trimiterea întregii documentații către inspectorii din cadrul AS..FP în vederea determinării și calculării TVA deductibil.

Ulterior, **prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. MBR-REG ,, ,** contestatarul susține faptul că organele fiscale au calculat în mod eronat **TVA colectat** în valoare de ,,lei aplicat la baza impozabilă, deoarece bunurile second hand achiziționate din comunitate au fost taxate în statul membru de unde au fost

achiziționate și furnizorii aplică regimul special de taxare pentru bunurile second hand, (plătind TVA-ul la marjă).

În acest sens invocă dispozițiile art. 312-315 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului, capitolul 4 din titlul XII din Directiva TVA în ceea ce privește "*Regimurile speciale pentru bunuri second - hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități*" și anexează două adrese emise de furnizorii ...și ...de la care a achiziționat bunurile second hand și care aplică regimul marjei, precum și un calcul estimativ al TVA raportat la marja de profit (anexele I, II, III și IV). Din anexa nr. IV atașată la completarea la contestație rezultă că TVA deductibilă reclamată este de ...lei.

De asemenea, cu privire la calculul impozitului pe venit aferent livrărilor, contestatarul susține faptul că organele fiscale au calculat în mod eronat impozitul suplimentar în valoare de ...lei, deoarece nu au fost solicitate documente cu privire la cheltuielile efectuate pentru înmatriculare și vânzare în România a bunurilor second hand achiziționate pe perioada controlului, a căror valoare este în sumă de ...lei inclusiv TVA din care baza impozabilă ...lei și TVA ...lei și nu s-au luat în calcul taxele de mediu și cele de poluare plătite pentru înscrierea bunurilor second hand în România.

Situația cheltuielilor efectuate în perioada 2014 - 29.02.2020 este prezentată în anexa IV.

**În ceea ce privește calculul CASS**, contestatarul susține faptul că organele fiscale au calculat CASS la o bază impozabilă utilizând metoda marjei.

În concluzie, contestatarul solicită anularea Deciziei de impunere nr. MBS\_AIF ... din ... și recalcularea Raportului de inspecție fiscală nr. MBS..\_AIF.. din ....

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ,, , a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la persoana fizică X pentru TVA, impozit pe venit și CASS.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. MBS..\_AIF-..., iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS..\_AIF-,,,prin care s-a stabilit TVA de plată în sumă de ,,lei.

Anterior, contribuabilul a constituit obiectul unui control inopinat, având ca obiect TVA pentru perioada 01.10.2012-31.05.2018, finalizat cu Procesul verbal nr. MBS..-AIF ...și cu Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS..-AIF ..., prin care a fost dispusă solicitarea înregistrării fiscale în scopuri de TVA.

Prin Procesul verbal nr. MBS...-AIF ... s-au constatat următoarele:

- persoana fizică X a desfășurat un număr de ...de operațiuni economice, din care:

. ... tranzacții reprezentând achiziții de autoturisme second hand de la persoane fizice sau societăți comerciale, pentru care a fost achitată suma totală de ...lei;

. ... tranzacții reprezentând vânzări de autoturisme second hand către diverse persoane fizice sau juridice române sau străine, pentru care s-a încasat suma totală de ...lei;

- valoarea totală de vânzare este mai mică decât valoarea totală de achiziție, deoarece în foarte multe situații în actele de vânzare nu este menționat prețul de vânzare;

- a solicitat cu întârziere, respectiv cu data de 18.04.2018, înregistrarea activității la Registrul Comerțului conform prevederilor *OUG nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale*, prezentând în acest sens Certificatul de înregistrare nr. ...din data de .., cod fiscal ...atribuit în data de ...;

- a realizat operațiuni economice care au caracter de continuitate;

- a depășit plafonului de TVA în cursul anului 2012, în luna martie 2012 a realizat o cifră de afaceri în sumă de ...lei, respectiv la data de ...2012.

Ca urmare a măsurilor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS...-AIF ..., contribuabilul a solicitat înscrierea în scopuri de TVA, devenind plătitor de TVA începând cu data de .., conform Certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr. ....

**Prin Raportul de inspecție fiscală nr. MBS...-AIF ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS...-AIF ..., organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ,, a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:**

Data începerii inspecției fiscale parțiale a fost comunicată contribuabilului cu Avizul de inspecție fiscală nr. MBS...-AIF ..., la data de ..., prin e-mail, fiind consemnată în Procesul verbal nr. ...încheiat ca urmare a faptului că persoana fizică verificată nu deținea registru unic de control.

Perioada desfășurării inspecției fiscale a fost 09.04.2020-16.06.2020 și a vizat următoarele obligații fiscale și perioade:

- TVA pentru perioada 01.10.2014 - 29.02.2020;
- Impozit pe venit pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2018;
- CASS pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2018.

În perioada verificată persoana fizică X a realizat tranzacții cu autoturisme second hand pentru care:

- nu a prezentat documente referitoare la achizițiile și vânzările de autoturisme second hand realizate, motivând că nu le mai deține;
- nu a utilizat facturi și chitanțe, conform Notei explicative (anexa nr.6 la RIF);
- nu a întocmit evidențele contabile conform P.M.F.P. nr. 1040/2004;
- nu a declarat încasările și plățile aferente operațiunilor economice efectuate;
- nu a prezentat Registrul inventar, Registrul de încasări și plăți și Registrul de evidență fiscală;
- nu deține aparat de marcat electronic fiscal conform precizărilor din Nota explicativă (anexa nr.6 la RIF).

În vederea stabilirii situației de fapt fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției Generale Impozite și Taxe Locale a sectorului ..., copii ale documentelor privind achizițiile și vânzările de autoturisme, cu adresele nr. MBS...\_AIF ... și nr. ....

Urmare a solicitării AS...FP, DITP Sector ,, a răspuns cu adresele nr. .., prin care au fost transmise copii ale contractelor, facturilor de achiziție și ale contractelor de vânzare pentru vehicule folosite pentru perioada 01.01.2012-31.05.2018, respectiv documente privind înscrierea și radierea autoturismelor deținute în perioada 01.06.2018-29.02.2020.

De asemenea, au fost preluate informații și din Extrasul din baza de date ANAF-ARB, privind conturile bancare deținute de către contribuabil.

Astfel, inspecția fiscală a fost efectuată pe baza documentelor puse la dispoziție de către Primăria Sectorului ... - DITL, iar în urma analizării acestora, precum și a extraselor de cont bancare obținute din aplicația ARB, pe perioada supusă inspecției fiscale 01.10.2014-29.02.2020 privind TVA, au rezultat următoarele:

\* persoana fizică ...a achiziționat/vândut autoturisme pentru care există contracte de vânzare-cumpărare aferente unui număr ...tranzacții, din care:

- ... tranzacții reprezentând achiziții de autoturisme, pentru care a fost achitată suma totală de ...lei;

- ... tranzacții reprezentând vânzări de autoturisme, pentru care s-a încasat suma totală de ...lei.

\* persoana fizică ...a efectuat tranzacții cu autoturisme în scopul obținerii de venituri din activități independente cu caracter de continuitate, acesta fiind persoană impozabilă ce a desfășurat activitate economică ce a implicat operațiuni taxabile, a fost depășit plafonul de scutire al taxei pe valoarea adăugată în suma de 119.000 lei, prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cursul lunii martie 2012 când persoana fizică a realizat o cifră de afaceri în sumă de ...lei (pg.6 din Proces verbal nr. MBS...-AIF ...).

\* Întrucât plafonul prevăzut de regimul special de scutire a fost depășit, persoana fizică ...avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de ...2012, în conformitate cu prevederile art. 153 alin.(1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și să devină persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate începând cu data de ...**2012**.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.10.2014-29.02.2020, au procedat la estimarea bazei de impozitare conform OMFP nr. 3.389/2011, rezultând o bază impozabilă estimată în sumă de ...lei, cu TVA colectată aferentă în sumă de ,,lei prin aplicarea **metodei sutei mărite**.

Deoarece în contractele de vânzare nu sunt precizări referitoare la TVA, contribuabilul a prezentat o declarație pe propria răspundere (anexa nr. 13 la RIF) în sensul aplicării procedurii sutei mărite pentru determinarea TVA colectată conform lit. b) din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014.

Pentru situațiile în care documentele nu prezintă prețul de vânzare ori data vânzării, organele de inspecție fiscală au estimat baza impozabilă utilizând **metoda marjei** în conformitate cu prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu Ordinul nr. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impozitare, conform anexei nr. 11 a raportului de inspecție fiscală.

Pentru situațiile în care contractele de vânzare care nu prezintă data vânzării, astfel încât acolo unde prețul de vânzare este specificat în altă monedă, fiind necesară stabilirea cursului de schimb valutar, a fost luată în considerare ca dată de vânzare data înmatriculării conform bazei de date a Poliției sau data achiziției autoturismului.

De asemenea, au fost constatate contracte de vânzare cumpărare puse la dispoziție de D.I.T.L. Sector ,, , în care prețul de vânzare este specificat în lei, numerar, cu prețul de vânzare sub valoarea de achiziție a autovehiculelor.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca persoana fizică verificată nu poate beneficia de **dreptul de deducere al TVA** întrucât aceasta nu poate justifica cu documente (**facturi de achiziție în original**) și cu o evidență a achizițiilor de autoturisme second hand, fiind condiționat și de înregistrarea persoanei fizice în scopuri de TVA.

În concluzie, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că persoana fizică ..., **pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.10.2014 - 29.02.2020**, reprezentând activitate economică cu caracter de continuitate, a autorizat funcționarea activității economice desfășurate abia la data de **17.04.2018** și nu s-a declarat plătitor de TVA la organul fiscal, datorează TVA de plată suplimentară în sumă de ,,lei.

În baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS...-AIF ,,organele de inspecție fiscală au emis și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF ...prin care au fost stabilite diferențe de impozit pe venit în sumă de ...lei și CASS în sumă de ...lei.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile persoanei impozabile contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

### **3.1 Referitor la TVA în sumă de ,,lei**

**În fapt**, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. MBS5-AIF ..., organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada **01.10.2014 - 29.02.2020** persoana fizică verificată ...a obținut venituri ca urmare a celor ...tranzacții reprezentând cumpărări și vânzări de autovehicule second hand ce nu au fost utilizate în scopuri personale, ci în scopuri comerciale.

Inspecția fiscală a fost efectuată **numai pe baza documentelor puse la dispoziție de către Primăria Sectorului ... - DITL** la solicitarea organelor de inspecție fiscală, întrucât **contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente referitoare la achizițiile și vânzările de autoturisme second hand realizate.**

Urmare analizării documentelor solicitate de organele de inspecție fiscală de la Direcția de Impozite și Taxe Locale a Sectorului ..., precum și a extraselor de cont bancare obținute din aplicația ARB, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.10.2014 - 29.02.2020 persoana fizică X a achiziționat/vândut autovehicule pentru care există contracte de vânzare-cumpărare aferente unui număr ...tranzacții cu autoturisme în scopul obținerii de venituri din activități independente cu caracter de continuitate, acesta fiind persoană impozabilă ce a desfășurat activitate economică ce a implicat operațiuni taxabile, din care:

- ... tranzacții reprezentând achiziții de autoturisme, pentru care a fost achitată suma totală de ...lei;
- ... tranzacții reprezentând vânzări de autoturisme, pentru care s-a încasat suma totală de ...lei.

Prin procesul verbal de control inopinat nr. ..., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că domnul ...a depășit plafonul de scutire al taxei pe valoarea adăugată prevăzut de art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, în cursul lunii martie 2012 și avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data

de ..2012, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și să devină persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, începând cu data de **...2012**, obligație neîndeplinită de contribuabil în perioada 10.04.2012 - 29.02.2020;

Deși pentru această activitate contribuabilul are și calitatea de persoană impozabilă în materie de TVA, domnul X nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA la depășirea plafonului de scutire, nu a depus deconturi de TVA, nu a ținut registrele și evidențele de TVA și nu a achitat TVA aferentă tranzacțiilor efectuate în perioada verificată, nu a utilizat facturi și chitanțe (conform notei explicative anexa 6 la RIF).

Ulterior perioadei verificate, ca urmare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..., contribuabilul s-a înregistrat în scopuri de taxa pe valoarea adăugată din data de **...2020**, conform certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria .. nr. ...

În consecință, în baza facturilor de achiziție puse la dispoziție de Direcția de Impozite și Taxe Locale a Sectorului ..., organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- contribuabilul trebuia să devină plătitor de TVA începând cu data de **...2012**, însă ulterior perioadei verificate, contribuabilul s-a înregistrat în scopuri de taxa pe valoarea adăugată din data de **...2020**;

- a solicitat cu întârziere înregistrarea și autorizarea activității economice desfășurate, prin atribuirea codului de înregistrare **...începând cu data de ...2018**;

- contribuabilului a declarat că nu poate recupera TVA de la cumpărătorii autoturismelor vândute, (conform anexei nr. 13 la RIF);

- pentru vânzarea autoturismelor, pentru situațiile în care documentele au fost incomplete în ceea ce privește prețul de vânzare a autoturismelor, nu prezintă prețul de vânzare ori nu prezintă data vânzării, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin **estimare a bazei de impozitare** conform art. 106 din Codul de procedură fiscală, **folosind metoda marjei** conform art. 2 lit. b) și c) din OMFP nr. 3.389/2011 (situația fiind prezentată centralizat în anexa nr. 11 și 12 la raportul de inspecție fiscală), rezultând pentru perioada 01.10.2014 - 29.02.2020 o **bază impozabilă estimată de ...lei**, cu **TVA colectată** aferentă calculată prin aplicarea metodei sutei mărite la veniturile obținute ori estimate din vânzarea autoturismelor de **...lei**;

- criteriul de estimare utilizat de organele de inspecție fiscală constând în determinarea unui câștig mediu exprimat procentual de 11,17% a fost aplicat la prețul de achiziție al fiecărui autoturism vândut pentru care documentul de vânzare nu indica prețul de vânzare fiind astfel estimat un preț de vânzare;

- **nu s-a acordat drept de deducere a TVA pentru achizițiile de autoturisme**, întrucât persoana fizică verificată nu a justificat cu documente (facturi de achiziție în original), cu o evidență a achizițiilor de autoturisme second hand, dreptul de deducere a TVA fiind condiționat și de înregistrarea persoanei fizice în scopuri de TVA;

- a rezultat o diferență suplimentară de TVA rămasă de plată în sumă de **...lei**, care a fost individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS...-AIF ....

Aceste constatări au fost consemnate și în Sesizarea organelor de urmărire penală nr. MBS...\_AIF .., transmisă Parchetului de pe Lângă Tribunalul .. în vederea

cercetării întrunirii sau nu a elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.4 și art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere conținutul motivației invocate de contribuabil prin contestația formulată în raport de aspectele sesizate de organele de inspecție fiscală se reține că nu sunt incidente prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală pentru suspendarea soluționării contestației.

Prin contestația formulată domnul X solicită recalcularea TVA deductibil pentru tranzacțiile realizate în amonte, considerând că i se aplică Hotărârea CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean.

Ulterior, prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. MBR-REG ,,,, în completarea la contestația inițială, domnul X aduce în plus următoarele motivații cu privire la taxa pe valoarea adăugată :

- este eronat calculul **TVA colectată** în quantum de ,,lei considerând că trebuia calculată la marja de profit, pe motiv că bunurile second hand achiziționate din comunitate au fost taxate în statul membru unde sunt achiziționate bunurile și furnizorii aplică regimul special de taxare, nu au declarat livrări intracomunitare și nu au aplicat taxarea inversă la livrările intracomunitare.

- în susținere anexează următoarele:

Anexa I - calculul TVA estimat la marjă, precum și copii documente de plată reprezentând achiziție servicii înmatriculare auto, verificări tehnice, servicii parcare autoturisme la târguri, servicii reparații auto, servicii notariale autentificare acte, taxe DITL;

Anexa II și III - adresele emise de furnizorii ...și ...;

Anexa IV - situație cheltuieli în perioada 2014-29.02.2020.

### **3.1.1. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA**

*Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă care a livrat autoturisme second-hand poate beneficia de dreptul de deducere al TVA plătită în amonte pentru bunurile achiziționate, în condițiile în care în susținerea contestației depune documente cu privire la cheltuielile efectuate pentru înmatriculare și vânzare în România a bunurilor second hand achiziționate pentru care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ...lei.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor de autoturisme, întrucât persoana fizică verificată nu a justificat cu documente (facturi de achiziție în original), cu o evidență a achizițiilor de autoturisme second hand, dreptul de deducere a TVA fiind condiționat și de înregistrarea persoanei fizice în scopuri de TVA.

**În drept**, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt incidente prevederile art. 145, art. 146, art. 147<sup>1</sup> și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 46 alin. (1), pct. 48 alin. (1) și pct. 62 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, potrivit cărora:

*Codul fiscal:*

**“Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.**

**“Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare; [...]”.

“**Art. 147<sup>1</sup>**. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă *își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior*, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere”.

“**Art. 155**. – (24) Autenticitatea originii, integritatea conținutului și lizibilitatea unei facturi, indiferent că este pe suport hârtie sau în format electronic, trebuie garantate de la momentul emiterii până la sfârșitul *perioadei de stocare a facturii*. [...]”.

*Norme metodologice:*

"46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale."**

"48. (1) Prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale."

62. (4) După determinarea taxei de plată conform alin. (2) și (3), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.

(5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale,

au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția ca, în cazul bunurilor de capital, perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la data respectivă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, inclusiv taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată;

d) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de taxă.

(6) Persoanele impozabile care au solicitat în mod eronat scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, în vederea aplicării regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să anuleze ajustările de taxă corespunzătoare scoaterii din evidență și să își exercite dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoanei respective i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal și data la care a fost înregistrată, în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal.

(7) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (5) și (6), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."

Prevederi similare se regăsesc și la art. 297, art. 299 alin. (1), art. 301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv pct. 67 alin. (1), (2), pct. 69 alin. (1)-(4), (10) și pct. 71 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2016, potrivit cărora:

Codul fiscal:

"Art. 297. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(4) **Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; [...]

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296; [...]"

"Art. 299. – (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) **pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; [...]"

"Art. 301. (1) **Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 297 - 300 .

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, **persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală**. Prin excepție, în cazul în care pe perioada inspecției fiscale la furnizori organul fiscal a stabilit TVA colectată pentru anumite operațiuni efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, beneficiarul respectivelor operațiuni are dreptul să deducă taxa înscrisă în factura de corecție emisă de furnizor chiar dacă termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale s-a împlinit. În acest caz, dreptul de deducere poate fi exercitat în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, sub sancțiunea decăderii.

(3) Prin normele metodologice se precizează condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)."

*Norme metodologice:*

"67. (1) **Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel**

interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv”.

”69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor** prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul **facturilor**, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

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

(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale.”

”71. (1) Prevederile art. 301 alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale”.

De asemenea, potrivit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”**Art. 73.** – (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”.

Conform dispozițiilor legale antecitate orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept, persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin (5) din legea fiscală. Astfel din interpretarea textelor de lege mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea cumulativă a condițiilor de fond cât și a celor de formă, primele vizând însăși existența dreptului de deducere, iar celelalte condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, îndeplinirea condițiilor de formă în vederea acordării dreptului de deducere a TVA vizează condițiile de exercitare a acestui drept, respectiv justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza **exemplarului original al facturii**, conform art.146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și începând cu 01.01.2016 art. 299 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 69 alin. (1) și (2) din HG nr.1/20126 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În speță, din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că în perioada 01.10.2014-29.02.2020 domnul X a **desfășurat o activitate economică** de comerț cu autovehicule second hand, cu caracter de continuitate, autorizarea **pentru desfășurarea acestei activități** conform O.U.G. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale **s-a facut cu întârziere** prin atribuirea codului de înregistrare ...începând **cu data de ....2018**.

Contribuabilul s-a înregistrat în scopuri de taxa pe valoarea adăugată la data de **..2020**, conform certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria .. nr. ..., ca urmare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ...

Deși pentru această activitate contribuabilul are și calitatea de persoană impozabilă în materie de TVA, domnul X nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA la depășirea plafonului de scutire, nu a depus deconturi de TVA, nu a ținut registrele și evidențele de TVA și nu a achitat TVA aferentă tranzacțiilor efectuate în perioada verificată, în conformitate cu prevederile Codului fiscal aplicabile.

Având în vedere faptul că domnul X trebuia să îndeplinească obligațiile privind TVA încă din data de **..2012**, organele de inspecție fiscală au colectat TVA de la prima tranzacție a perioadei supuse inspecției fiscale respectiv **01.10.2014-29.02.2020**.

Domnul X nu contestă aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală, dar solicită acordarea dreptului de deducere a TVA pentru tranzacțiile realizate în amonte, invocând reținerile pct. 2 din Hotărârea CJUE din cauza C-183/14, Salomie și Oltean potrivit cărora "*Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.*"

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

**"Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".**

Cu privire la recunoașterea dreptului de deducere a TVA se menționează următoarele:

1. Persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată în primul rând **să dețină factură** în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **și să demonstreze realitatea achizițiilor, precum și faptul că acestea sunt destinate propriilor operațiuni taxabile, potrivit dispozițiilor art.146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și începând cu 01.01.2016 art. 299 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 69 alin. (1) și (2) din HG nr.1/20126 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.**

2. Așa cum reiese din documentele aflate la dosar, pentru perioada verificată persoana fizică, nu a prezentat documentele prevăzute de art.146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în ceea ce privește susținerea persoanei fizice X potrivit căruia în mod greșit organele de inspecție fiscală au precizat că nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA, invocând în acest sens Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele Salomie și Oltean, organul de soluționare a contestației a reținut ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Astfel, din adresele nr. ... și nr. ..., organul de soluționare a contestației reține că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale, persoana fizică X nu a prezentat cu documente care să justifice dreptul de deducere pentru achizițiile făcute în vederea desfășurării activității economice, deși i-au fost solicitate.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au întocmit și transmis prin poștă invitația nr. ..., prin care persoana fizică X a fost înștiințat ca în data de ..2018 să se prezinte cu contractele de vânzare – cumpărare ale tuturor autovehiculelor deținute în proprietate în perioada 01.01.2012-31.05.2018, oricare alte informații și documente (facturi, chitanțe, declarații, etc) privind achizițiile și vânzările de autovehicule, la sediul organelor de inspecție fiscală.

Cu Somația nr. ..., comunicată domnului X la data de ...2018 i s-a adus la cunoștință să se prezinte cu documente (facturi, chitanțe, declarații, etc) relevante privind achizițiile și vânzările de autoturisme.

Întrucât aceasta nu a prezentat documentele cerute, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de înregistrări, respectiv copii ale contractelor de vânzare - cumpărare de la Direcția de Impozite și Taxe Locale a Sectorului ....

Totodată, în data de ...2020 s-a înmănat persoanei fizice X, cu adresa înregistrată la Administrația Sector ,, , a Finanțelor Publice sub nr. ..., prin care a fost informat că în data de 04.06.2020 va avea loc discuția finală cu privire la constatările și consecințele fiscale urmare încheierii inspecției fiscale efectuate în perioada 09.04.2020 - 04.06.2020, contribuabilul având posibilitatea de a-și exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală.

Odată cu adresa sus menționată, organele de inspecție fiscală au înmânat persoanei fizice și un proiect de raport de inspecție fiscală, urmând ca în data de ...2020 acesta să se prezinte cu un punct de vedere asupra constatrilor consemnate în proiectul de raport împreună cu documentele justificative privind TVA deductibilă.

Persoana fizică X a prezentat în scris punctul de vedere înregistrat la Administrația Sector ,, a Finanțelor Publice sub nr. ,, prezentat în anexa 2 la RIF, în care precizează că nu este de acord cu proiectul de raport de inspecție fiscală încheiat la data de ...2020 fără a preciza motivele de fapt și de drept și fără a prezenta niciun fel de înscrisuri, facturi sau alte acte doveditoare ale dreptului său de a deduce TVA.

Totodată, referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.139 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane; solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin. (1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consființit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească*”.

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

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligația** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

**3.** În ceea ce privește invocarea Hotărârii CJUE C-183/14 pronunțată în cauza Salomie și Oltean se reține că aceasta privea aspectul dacă Directiva TVA se opunea unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a TVA-ului îi era refuzat persoanei impozabile pentru faptul că nu era înregistrată în scopuri de TVA la data la care efectuase respectivele operațiuni, stabilind că înregistrarea în scopuri de TVA nu reprezintă însă un element relevant al procedurii principale, ori în prezenta cauză organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA

pe motiv că persoana impozabilă nu poate justifica cu documente (**facturi de achiziție în original**) și cu o evidență a achizițiilor de autoturisme second hand.

Din jurisprudența Curții privind nerespectarea cerințelor de formă referitoare la facturare, se reține că, Curtea a admis dreptul de deducere a taxei achitate în amonte în împrejurări în care factura prezenta diverse nereguli, **însă nu a abordat efectiv absența totală a oricăror facturi sau a oricăror alte documente justificative corespunzătoare.**

Cu privire la necesitatea **deținerii facturilor în original care să ateste dreptul unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte**, în cauza **C-664/16 L.H. Vădan** se subliniază următoarele:

"40. În ceea ce privește condițiile de formă ale dreptului de deducere, din cuprinsul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA reiese că **exercitarea acestui drept este condiționată de deținerea unei facturi** întocmite în conformitate cu articolul 226 din directiva menționată (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 29 și jurisprudența citată).

43. **Revine însă persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta** (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

44. **Astfel, persoana impozabilă are obligația de a prezenta probe obiective în sensul că i-au fost efectiv furnizate în amonte bunuri și servicii de către persoane impozabile**, în scopul propriilor operațiuni supuse TVA-lui și pentru care a achitat efectiv TVA-ul.

45. Aceste probe pot cuprinde printre altele documente aflate în posesia unor furnizori sau a unor prestatori de la care persoana impozabilă a achiziționat bunuri sau servicii pentru care a achitat TVA-ul. O estimare rezultată dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională poate, eventual, să completeze probele menționate sau să consolideze credibilitatea acestora, însă nu le poate înlocui.

(...)

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

**Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 167, articolul 168, articolul 178 litera (a) și articolul 179 din aceasta, precum și principiile neutralității taxei pe valoarea adăugată (TVA) și proporționalității trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă care nu este în măsură să furnizeze proba cuantumului TVA-ului pe care l-a achitat în amonte prin prezentarea unor facturi sau a oricăror alte documente nu poate beneficia de un drept de deducere a TVA-ului exclusiv pe baza unei estimări rezultate dintr-o expertiză dispusă de o instanță națională."**

Ulterior, în completarea la contestația înregistrată la DGRFPB sub nr. ...., contestatara a prezentat în susținerea contestației documentația constând în facturi de achiziții și documente de plată bonuri fiscale și chitanțe reprezentând achiziție de servicii de înmatriculare auto, verificări tehnice, servicii parcare autoturisme la târguri, servicii reparații auto, servicii notariale autentificare acte, taxe DITL ce nu au fost prezentate de către contribuabil pe parcursul inspecției fiscale, a căror centralizare totalizează suma de ... lei, din care baza .. lei și TVA în sumă de ...lei.

Se reține că potrivit art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 276. - (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza

contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

**(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.**

În temeiul art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală întreaga documentație depusă în completarea contestației a fost remisă organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat pentru a se pronunța asupra acesteia.

*Organele de inspecție fiscale ale Administrației Sector „, a Finanțelor Publice au procedat la analiza documentației prezentate de contestatar în susținere la completarea la contestație, iar prin referatul cauzei nr. ..., a precizat următoarele :*

**- pentru suma de .. lei (suma însumată de la pozițiile .. din anexa IV)** reprezentând TVA aferentă bonurilor fiscale - **nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere**, deoarece aceste documente nu prezintă datele de identificare ale contribuabilului, nu conțin codul de înregistrare în scopuri de TVA, or deducerea taxei pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale dacă furnizorul sau prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Astfel, potrivit **pct. 69 alin. (6)** din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

*"(6) Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal, **dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. (...)**"*

**- pentru suma de ... lei (suma însumată de la pozițiile ... din anexa IV)** reprezentând TVA aferentă facturilor prezentate pentru perioada 01.10.2014-31.12.2015 - **nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere**, deoarece contribuabilul nu deține originalul documentelor. În situația în care ulterior sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere contribuabilul poate deduce TVA aferentă într-un decont ulterior.

Astfel, potrivit art. 147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a pct. 48 alin. (1) și (2) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

**"Art. 147<sup>1</sup> - (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.**

**(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru**

mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)."

"48. (1) Prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În aplicarea art. 147<sup>1</sup> alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere."

- **pentru suma de ...lei** reprezentând TVA prezentată de contribuabil în Situația cheltuielilor din perioada 2014-2020 (anexa IV) la pozițiile ... - **nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere**, deoarece contribuabilul nu a prezentat documentele la care face referire.

Astfel, potrivit **art. 299 alin. (1) lit.a) din** Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;**"

- **pentru suma de .. lei (suma însumată de la pozițiile ... din anexa IV)** reprezentând TVA aferentă serviciilor de înmatriculare auto, verificări tehnice, servicii reparații auto, servicii notariale autentificare acte - **sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere**, respectiv contribuabilul deține facturi în original, care conțin informațiile precizate la art. 319 alin. (20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Rezultă, așadar, că documentele prezentate de persoana fizică X în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, deși sarcina probei îi incumba, **cu excepția facturilor prezentate în anexa nr. .. în valoare de .. lei din care TVA în sumă de .. lei**, motiv pentru care TVA în sumă de .. lei reprezintă TVA deductibil, întrucât contestatara a făcut dovada existenței documentelor justificative ce îndeplinesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

Astfel, în urma depunerii de către domnul X a documentației constând în documente de achiziții diverse, ce au fost prezentate în completarea la contestație și a analizei efectuate de organele de inspecție fiscală asupra acestora (prin referatul nr. .. și anexa nr. 2), care confirmă existența dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei din facturile prezentate în anexa nr. .. în raport de dispozițiile legale relevante în materie de TVA anterior citate, urmează **a se admite în parte a**

**contestația pentru suma de ... lei**, reprezentând TVA pentru care documentele prezentate îndeplinesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere, și **a se respinge ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .. lei**, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279. – (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

### **3.1.2. Referitor la TVA colectată**

*Cauza supusă soluționării este dacă o persoană impozabilă care a livrat autoturisme second-hand poate beneficia de aplicarea regimului special al marjei de profit pentru livrările realizate, în condițiile în care nu a respectat într-o măsură determinantă condițiile specifice aplicării acestui regim, inclusiv prin nedeținerea documentelor de achiziție și vânzare, neînregistrarea fiscală, neîntocmirea documentelor justificative, neținerea evidenței tranzacțiilor și neîntocmirea registrelor speciale de TVA.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au precizat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. ...faptul că au procedat la determinarea TVA colectată prin aplicarea cotei de TVA din valoarea de vânzare, având în vedere următoarele constatări:

- domnul X nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente referitoare la achizițiile și vânzările de autoturisme second hand realizate;

- inspecția fiscală a avut la bază contractele de vânzare-cumpărare aferente tranzacțiilor realizate puse la dispoziție de Direcția Impozite și taxe Locale a sectorului ...;

- domnul X a realizat venituri din activități independente desfășurând activitate economică ce implică operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată;

- a solicitat înregistrarea și autorizarea activității economice desfășurate cu întârziere;

- a solicitat înregistrarea fiscală și ulterior înregistrarea în scopuri de TVA cu întârziere. Astfel, având în vedere faptul că trebuia să îndeplinească obligațiile privind TVA încă din data de 01.05.2012, organele de inspecție fiscală au colectat TVA de la prima tranzacție a perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv 01.10.2014 - 29.02.2020, contribuabilul înregistrându-se ca plătitor de TVA începând cu 01.04.2020;

- nu a ținut evidența operațiunilor economice derulate, nu a întocmit jurnale pentru vânzări și jurnale pentru cumpărări, nu a determinat TVA colectată și TVA deductibilă;

- nu a declarat și nu a achitat TVA la bugetul de stat, nu a întocmit Decontul de TVA.

Aceste constatări au fost consemnate și în Sesizarea organelor de urmărire penală nr. ..., transmisă Parchetului de pe Lângă Tribunalul ... în vederea cercetării întrunirii sau nu a elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 4 și art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Prin completarea la contestație înregistrată la DGRFPB sub nr. MBR-REG ,, , domnul X susține că organele fiscale au calculat în mod eronat diferențele de TVA colectată aplicat la baza impozabilă, deoarece bunurile second hand achiziționate din comunitate au fost taxate în statul membru de unde au fost achiziționate și

furnizorii aplică regimul special de taxare pentru bunurile second hand, (plătind TVA-ul la marjă).

În acest sens invocă dispozițiile art. 312-315 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului, capitolul 4 din titlul XII din Directiva TVA în ceea ce privește "*Regimurile speciale pentru bunuri second - hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități*" și anexează două adrese emise de furnizorii ...și ...de la care a achiziționat bunurile second hand și care aplică regimul marjei, precum și un calcul estimativ al TVA raportat la marja de profit (anexele I, II și III).

**În drept**, potrivit art. 152<sup>2</sup> "*Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități*" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

"(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 norme;

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, 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 Comunității, 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. 141 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**. Prin excepție, pentru livrările de opere de artă, obiecte de colecție sau antichități

importate direct de persoana impozabilă revânzătoare, conform alin. (3), prețul de cumpărare pentru calculul marjei de profit este constituit din baza de impozitare la import, stabilită conform art. 139, plus taxa datorată sau achitată la import.

(6) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunurile prevăzute la alin. (2) și (3), în măsura în care livrarea acestor bunuri se taxează în regim special.

(7) Persoana impozabilă revânzătoare poate aplica regimul normal de taxare pentru orice livrare eligibilă pentru aplicarea regimului special, inclusiv pentru livrările de bunuri pentru care se poate exercita opțiunea de aplicare a regimului special prevăzut la alin. (3).

(10) *Persoanele impozabile nu au dreptul la deducerea taxei datorate sau achitate pentru bunuri care au fost sau urmează să fie achiziționate de la persoana impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea acestor bunuri de către persoana impozabilă revânzătoare este supusă regimului special.*

**(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 norme, 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. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup>;

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

Cu privire la obligațiile persoanelor impozabile care aplică regimul special de marja a profitului, pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

”64. (7) În scopul aplicării art. 152<sup>2</sup> 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, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată;

d) va ține **evidența separată pentru stocurile de bunuri** supuse regimului special;

e) **va emite o factură prin autofacturare** către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură. Factura emisă prin autofacturare trebuie să cuprindă următoarele informații:

1. numărul de ordine și data emiterii facturii;

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

3. numele și adresa părților;

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

5. descrierea și cantitatea de bunuri cumpărate sau primite;

6. prețul de cumpărare, care se înscrie în factură la momentul cumpărării pentru bunurile în regim de consignatie”.

Prevederi similare se regăsesc și la art. 312 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv pct. 86 alin. 6 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2016.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, *o persoană impozabilă revânzătoare poate aplica regimul special al marjei profitului pentru bunurile second hand numai dacă achiziționează astfel de bunuri de la unul dintre furnizorii anume prevăzuți și numai cu îndeplinirea anumitor obligații specifice aplicării acestui regim special în materie de TVA.*

Se mai reține că art. 152<sup>2</sup>, respectiv art. 312 din Codul fiscal român reprezintă transpunerea art. 312-325 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (Directiva TVA), iar conform art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal "în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene".

În acest sens, pentru aplicarea tratamentului de TVA speței în discuție este relevantă jurisprudența degajată din hotărârea CJUE dată în cauza C-624/15 Litdana UAB conform căreia **regimul marjei de profit este un regim special de TVA, care derogă de la regimul general și, în consecință, trebuie să facă obiectul unei stricte interpretări** (pct. 23 din hotărâre). CJUE a reamintit jurisprudența sa constantă în sensul că persoanele impozabile nu se pot prevala în mod abuziv sau fraudulos de normele dreptului Uniunii (pct. 31 din hotărâre) și că, în măsura în care un eventual refuz al beneficiului unui drept conferit de Directiva TVA reflectă principiul general potrivit căruia **nicio persoană nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile prevăzute de sistemul juridic al Uniunii, un astfel de refuz constituie în general o obligație a autorităților și a instanțelor naționale, indiferent care ar fi dreptul în materie de TVA afectat de fraudă** (pct. 32 din hotărâre).

În speță, din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că domnul X a **desfășurat o activitate economică** de comerț cu autovehicule second hand, pentru care **s-a autorizat cu întârziere** prin atribuirea codului de înregistrare ...începând **cu data de ...2018 și fără a se înregistra din în scopuri de TVA pe perioada verificată.** Contribuabilul s-a înregistrat în scopuri de taxa pe valoarea adăugată ulterior perioadei verificate, respectiv la data de **...2020**, conform certificatului de înregistrare în scopuri de TVA seria .. nr. ..., ca urmare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ....

Deși pentru această activitate contribuabilul are și calitatea de persoană impozabilă în materie de TVA, domnul X nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA la depășirea plafonului de scutire ci ulterior, nu a depus deconturi de TVA, nu a ținut registrele și evidențele de TVA și nu a achitat TVA aferentă tranzacțiilor efectuate în perioada verificată, în conformitate cu prevederile Codului fiscal aplicabile.

Domnul X nu contestă aceste constatări ale organelor de inspecție fiscală, dar solicită prin completarea la contestația inițială beneficiul aplicării marjei de profit pentru tranzacțiile cu autoturisme second hand realizate, invocând dispozițiile art. 312-315 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului, capitolul 4 din titlul XII din Directiva TVA.

Această solicitare a contribuabilului este vădit neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

În primul rând, împrejurările prezentate anterior – **neînregistrarea în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire, neținerea evidențelor și nedepunerea deconturilor de TVA – reprezintă în sine elemente obiective de natură a dovedi existența celui mai simplu caz de fraudă fiscală**, în care **persoana impozabilă însăși** omite în mod deliberat să îndeplinească obligațiile de formă care îi revin în scopul de a se sustrage de la plata TVA și de la verificarea perceperii exacte a taxei, **compromițând buna funcționare a sistemului comun de TVA**, așa cum a reținut și instanța europeană la pct. 54-56 din Hotărârea dată în cauza C-332/15 Giuseppe Astone.

În aceste condiții, chiar și presupunând că anumite condiții de fond pentru aplicarea regimului special ar fi îndeplinite, autoritatea fiscală are dreptul să refuze aplicarea acestui regim având în vedere că persoana impozabilă nu și-a îndeplinit nici cea mai mică parte din obligațiile de formă care îi reveneau pentru aplicarea regimul special al marjei de profit (a se vedea prin analogie, pct. 55 și partea a doua a dispozitivului din Hotărârea din 28 iulie 2016, Giuseppe Astone, C-332/15).

Astfel, persoana impozabilă X, **pe lângă faptul că nu s-a înregistrat în scopuri de TVA pe perioada verificată și nu a depus deconturi de TVA, nu a ținut nicio evidență specifică regimul special al marjei de profit, respectiv nu a întocmit jurnalul special de cumpărări și jurnalul special de vânzări, nu a ținut registrul pentru determinarea bazei de impozitare (marja de profit) aferentă livrărilor efectuate, nu a emis facturi pentru aceste livrări cu aplicarea regimului special și, mai mult, nici nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele de vânzare, acestea fiind obținute de organele fiscale de la DITL Sector ,,,, motiv pentru care organele fiscale au și fost nevoite să procedeze la estimarea veniturilor obținute de contribuabil din vânzările autoturismelor respective, toate aceste aspecte fiind de natură să confirme nerespectarea prevederilor art. 152<sup>2</sup> alin. (13) din Codul fiscal**, pentru acordarea beneficiului aplicării regimului marjei de profit.

În al doilea rând, în condițiile în care domnul X nu a prezentat facturi de achiziție sau de vânzare, chitanțe, contracte de vânzare-cumpărare ori alte documente aferente autoturismelor tranzacționate, deși le-au fost solicitate în mod expres, în condițiile în care a achiziționat în mod repetat autoturisme second-hand, pe care le-a ulterior le-a revândut către proprii clienți, **pentru care s-a autorizat cu întârziere, fără să se înregistreze fiscal pentru această activitate pe perioada verificată, ci ulterior, și fără să păstreze documente și evidențe** de natură să permită stabilirea în integralitate a detaliilor operațiunilor realizate, inclusiv pe relația cu furnizorii săi, **deși acestea reprezintă minime măsuri rezonabile ce ar fi putut luate de contribuabilul însuși pentru a se asigura că prin activitatea sa nu participă la o fraudă privind TVA în cadrul unui lanț de tranzacții succesive cu autoturisme second hand**, așa cum reiese și din jurisprudența comunitară.

În al treilea rând, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au transmis constatările lor privind pe contribuabilul X către Parchetul de pe Lângă Tribunalul Municipiului ...în vederea cercetării întrunirii sau nu a elementelor constitutive ale faptelor prevăzute de art. 4 și art. 9 din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Organul de soluționare a contestației reține că, indiferent de soarta cercetării penale în cauză, în conformitate cu jurisprudența degajată din Hotărârea din 13

februarie 2014, Maks Pen EOOD, C-18/13, pct. 36, în aprecierea caracterului fraudulos sau abuziv al invocării drepturilor conferite de normele Uniunii, interpretarea legislației naționale trebuie făcută, în măsura posibilului, **în lumina textului și a finalității Directivei 2006/112, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta.** Or, așa cum s-a arătat în precedent, contribuabilul **nu a respectat, într-o măsură determinantă, prevederile art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal** referitoare la aplicarea regimului special al marjei de profit, regim care impune și condiții specifice ce trebuie îndeplinite întocmai pentru a se asigura perceperea corectă a TVA, astfel că este pe deplin justificată soluția organelor fiscale de a aplica regimul normal de taxare, cu excluderea regimului special pretins de contribuabil în timpul inspecției.

În ceea ce privește cele două declarații emise de furnizorii ...și ...anexate în susținere, acestea nu pot conduce la aplicarea regimului special al marjei de profit pentru livrările realizate, în condițiile în care așa cum s-a arătat anterior, acesta nu a îndeplinit nicio condiție pentru a beneficia de aplicarea regimului special al marjei. De asemenea, din factura nr. .. emisă de furnizorul ..., cod .., rezultă că livrarea autoturismului a fost în regim de taxare inversă și nu în regim special al marjei de profit. Mai mult, calculul prezentat de contestatar în anexa nr. I este eronat în condițiile în care acesta calculează o taxă pe valoarea adăugată negativă motivat de faptul că a realizat o marjă de profit negativă.

Prin urmare, în baza considerentelor din precedent, nu poate fi acceptată solicitarea contribuabilului X de a i se aplica regimul special al marjei de profit pentru livrările realizate, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de .. lei („lei TVA colectată - ..lei TVA deductibilă analizată la pct. 3.1.1.).

### **3.2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ...lei și CASS în sumă de ...lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care, pe de o parte, aceste sume nu au fost stabilite prin Decizia de impunere contestată nr. ..AIF ..., iar pe de altă parte, aceste sume au fost contestate prin majorarea suplimentară a sumelor contestate după expirarea termenului legal de 45 zile.*

**În fapt**, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ..,,organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ,, a Finanțelor Publice a emis următoarele titluri de creanță:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. ....., comunicată prin poștă în data de ...2020, prin care s-au stabilit diferențe TVA în sumă de ,,lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., prin care s-au stabilit diferențe de impozit pe venit în sumă de ...lei și CASS în sumă de ...lei.

Prin contestația înregistrată sub nr. ,, domnul X a solicitat anularea deciziei de impunere nr. MBS..\_AIF-,,și a RIF nr. MBS..\_AIF ..., pentru TVA de plată în sumă de ,,lei și a adus argumente în cuprinsul contestației în ceea ce privește recalcularea TVA deductibil pentru tranzacțiile realizate în amonte.

Ulterior, prin adresa înregistrată sub nr. MBR-REG ,, , contribuabilul și-a majorat pretențiile cu suma contestată cu impozitul pe venit în sumă de ... lei precum și cu CASS în sumă de ...lei pentru care a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuții sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .., diferențe de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație.

**În drept**, potrivit art. 269 alin. (2) și art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*"Art. 269 Forma și conținutul contestației*

**(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat."**

**"Art. 270. – (1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii"**

iar conform pct. 3.8 și pct. 3.9 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

**"3.8. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar"**.

**"3.9. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul"**.

Raportat la situația de fapt prezentată se reține că prin adresa înregistrată la data de ...2020, în afara termenului legal de contestare de 45 zile care s-a împlinit la data de ...2020 contribuabilul X a contestat suplimentar diferența de impozit pe venit aferentă anului 2014 (...lei) și CASS (...lei), necontestate inițial.

Mai mult, impozitul pe venit în sumă de ...lei și CASS în sumă de ...lei, nu au fost stabilite prin Decizia de impunere contestată nr. MBS..-AIF ....

În consecință, pentru majorarea cuantumului sumelor contestate în afara termenului legale de 45 zile contestația va fi respinsă ca nedepusă în termen pentru diferența de impozit pe venit în sumă de ...lei și CASS în sumă de ...lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145, art. 146, art. 147<sup>1</sup>, art. 152<sup>2</sup> și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 46 alin. (1), pct. 48 alin. (1), pct. 62, pct. 64 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 269 alin. (2), art. 270 alin. (1), art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 3.8 și pct. 3.9 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, art. 297, art. 299 alin. (1), art. 301 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv pct. 67 alin. (1), (2), pct. 69 alin. (1)-(4), (10) și pct. 71 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016

**DECIDE:**

1. **Respinge în parte** ca neîntemeiată contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS...\_AIF-,,emisă de Administrația Sector ,, a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS...\_AIF-..., prin care s-a stabilit o obligație fiscală reprezentând diferență suplimentară de TVA în sumă de ... lei.

2. **Admite în parte** contestația formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS...\_AIF-,,emisă de Administrația Sector ,, a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS...\_AIF-..., pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA deductibilă și anulează în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. MBS...\_AIF-,,pentru suma de ... lei reprezentând TVA.

3. **Respinge ca nedepusă în termen** completarea la contestația formulată de domnul X pentru obligații fiscale suplimentare stabilite în plus în sumă de ...lei - impozit pe venit și ...lei - CASS.

Punctele 1 și 3 ale prezentei decizii pot fi atacate la Tribunalul București, în termen de 6 luni de la data comunicării.