



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 350 / 2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L., din localitatea .X., înregistrată la Direcția generală de
soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrare Fiscală
sub nr. 907145/05.07.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr..X./X.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **907145/05.07.2013**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, cu sediul social în .X., Str. .X., nr..X., bl..X., et..X., județul .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X./X./X..

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr..X./X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., având ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- **.X. lei** – impozit pe profit;
- **.X. lei** – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- **.X lei** – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** – taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, contestația a fost îndreptată și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./X.2013, aceasta fiind soluționată de organul fiscal emitent, respectiv Direcția generală a finanțelor publice .X., prin emiterea Deciziei nr..X. din data de .X.2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./X.2013, respectiv .X.2013, potrivit mențiunii olografe de pe adresa de înaintare nr..X./X.2013 a titlului de creanță menționat mai sus, și de data depunerii contestației, respectiv 25.06.2013, potrivit ștampilei Registraturii Direcției generale a finanțelor publice .X., aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. S.C. .X. S.R.L. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. prin Decizia de impunere nr..X./X.2013, precizând următoarele:

Anterior inspecției fiscale ce face obiectul contestației, a fost verificată de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X., pentru perioada 2005 - 2008, perioadă pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr..X./X.2008, prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare reprezentând TVA, considerându-se că societatea a aplicat în mod greșit TVA la marja de profit în cazul vânzării de autoturisme second-hand.

Societatea precizează faptul că a contestat respectiva decizie de impunere, iar, prin Decizia nr..X./X.2010, Curtea de Apel .X. a stabilit în mod definitiv și irevocabil că societatea a aplicat în mod corect TVA la marja de profit în cazul vânzării de autoturisme second-hand.

De asemenea, SC .X. SRL precizează că și în data de 15.06.2011 a făcut obiectul unui control inopinat efectuat de DGFP .X., care a avut ca obiect verificarea achizițiilor intracomunitare de bunuri în perioada august – decembrie 2010, iar prin Procesul verbal nr..X./X.2011 organele de inspecție au menționat că „SC .X. SRL va aplica regimul special de taxă pentru livrările de bunuri second hand, baza de impozitare fiind marja profitului”.

Față de toate acestea, organele de inspecție fiscală, în data de .X.2013, au emis Avizul de inspecție fiscală nr..X., prin care contestatara a fost informată că va face obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada 01.01.2009 - 30.09.2012, în ceea ce privește impozitul pe profit și 01.01.2009 - 31.12.2012, în ceea ce privește TVA.

Astfel, SC .X. SRL susține că actele administrativ fiscale contestate „sunt lovite de nulitate absolută” deoarece acestea au fost emise ca urmare a reverificării fiscale, perioada august - decembrie 2010 făcând și obiectul controlului din data de 15.06.2011, fără a se emite în prealabil o decizie de reverificare și nici aviz de reverificare fiscală, fiind astfel încălcate prevederile art.105¹, alin.(1), (3) și (4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și pct.102.6 din Normele de aplicare ale acesteia. Societatea consideră că actele administrative au fost emise în condiții de nelegalitate, pe baza unor constatări contrare celor făcute anterior, în urma controlului din iunie 2011, și „fără a fi revocat actul anterior de control”.

Pe fond, contestatara susține că actele administrativ fiscale contestate sunt netemeinice și nelegale din următoarele considerente:

1. SC .X. SRL contestă plata sumei de .X. lei reprezentând TVA suplimentară de plată și accesorii aferente de .X. lei, în urma aplicării de către organele de inspecție fiscală a regimului normal de TVA, considerând că a aplicat în mod legal **regimul special de scutire pentru bunurile second-hand** la revânzarea de mijloace de transport second-hand în interiorul țării.

Societatea invocă prevederile art.126 alin.(1), art.130¹ alin.(1), art.132¹ alin.(1), art.126 alin.(9) lit.c) și d), art.141 alin.(2) lit.g) și art.142 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, contestatara susține că nu se încadrează la niciuna din prevederile art.152² alin.(11) lit.a) și b), ci îndeplinește condițiile prevăzute la art.141 alin.(2) lit.g) și art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, mai mult, conform art.152² alin.(7) din același text de lege, ea putând să opteze pentru aplicarea regimului special de scutire pentru bunurile second-hand sau pentru regimul normal de TVA.

2. Societatea contestă obligativitatea deducerii TVA la achizițiile intracomunitare de mijloace de transport second-hand efectuate și, implicit, a completării și depunerii de către societate a declarației 390 VIES pentru achizițiile intracomunitare scutite de taxă, condiționată de faptul că aceste declarații au fost depuse de către furnizorii din statele membre ale UE pentru livrările intracomunitare efectuate de aceștia către SC .X. SRL.

Contestatara susține că potrivit art.156⁴ alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, dacă un cumpărător dintr-un stat membru al UE transmite furnizorului din alt stat UE un cod valid de TVA, așa cum este în cazul de față, livrarea intracomunitară de bunuri, indiferent că sunt noi sau second-hand, este scutită de taxă, iar furnizorul intracomunitar este obligat să depună declarația 390 VIES.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.156⁴ alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, în declarația recapitulativă 390 VIES se declară doar achizițiile de bunuri taxabile, însă societatea susține că a realizat o achiziție intracomunitară scutită de taxă. Se precizează faptul că pe facturile emise de furnizori există mențiunea expresă de livrare intracomunitară scutită de TVA.

Totodată, societatea precizează că, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, rezultând că în situația aplicării regimului special pentru bunurile second-hand, vânzarea acestor bunuri pe teritoriul României fiind o operațiune neimpozabilă, contestatara nu trebuie să depună declarația recapitulativă 390 VIES.

3. SC .X. SRL consideră abuzivă atitudinea organelor de inspecție fiscală, care au impus prețurile de vânzare ale autoturismelor ca bază de calcul pentru TVA suplimentară de plată, considerând că în mod corect societatea a calculat și virat la bugetul de stat TVA la marja de profit. Societatea consideră eronată schimbarea încadrării regimului de TVA aplicabil achizițiilor intracomunitare de bunuri second-hand revândute ulterior pe piața internă, de la regimul special de taxare la cel normal, baza de calcul a TVA fiind incorect stabilită, astfel că rezultă o dublă impozitare.

4. Referitor la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei și a accesoriilor aferente, impozit provenit din neînregistrarea în evidența contabilă a unui număr de patru facturi de vânzare autoturisme, contestatara precizează că organele de inspecție fiscală, pentru calcularea acestuia, nu au ținut cont și de cheltuielile aferente scăderii din gestiune a autoturismelor, în cuantum de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./X.2013, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., au constatat următoarele:

Perioada supusă controlului a fost 01.01.2009 - 30.09.2012 pentru impozitul pe profit, respectiv 01.01.2009 - 31.12.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată.

Impozitul pe profit

Urmare a verificării efectuate asupra modului de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor și a stabilirii rezultatelor fiscale aferente perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe, cu influență asupra stabilirii/declarării masei profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru perioada analizată, astfel:

- înregistrarea în evidența contabilă a unui număr de 101 facturi, în perioada ianuarie 2010 - septembrie 2012, emise de .X., în valoare totală de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu utilitățile, respectiv gaze naturale consumate, pentru un imobil situat în .X., care, potrivit Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .X./29.09.2009, a fost vândut către o persoană fizică. În condițiile în care cheltuielile cu utilitățile au fost facturate

de furnizor pentru un spațiu care nu mai aparținea societății din data de 29.09.2009, suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal, nefiind aferentă obținerii de venituri impozabile;

- societatea a vândut două autoturisme aferent cărora nu a întocmit note de intrare recepție, deși deținea documente de achiziție. SC .X. SRL a înregistrat corespunzător în evidența contabilă veniturile obținute din vânzarea celor două autoturisme, nu a efectuat însă și descărcarea de gestiune aferentă acestora, în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea descărcării de gestiune, majorând în acest mod cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal pentru anul 2010 cu suma de .X. lei și pentru anul 2011 cu suma de .X. lei.

- în luna iulie 2010, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă un număr de patru facturi de vânzare autoturisme, în valoare totală de .X. lei, din care baza impozabilă de .X. lei și TVA de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea veniturilor obținute de contribuabil din vânzarea autoturismelor, în sensul majorării acestora pentru luna iulie 2010 cu suma de .X. lei, întrucât societatea nu a înregistrat în evidența contabilă cele patru facturi menționate.

Prin înregistrările efectuate, agentul economic a denaturat rulajele debitoare și creditoare ale conturilor din clasa 6 „Cheltuieli” și a celor din clasa 7 „Venituri” cu influență asupra rezultatului contabil și, implicit, a rezultatului fiscal corespunzător perioadei verificate, fiind încălcate prevederile art.2 alin.(1), art.6 alin.(1), art.12 alin.(1), art.13, art.17 alin.(1) și alin.(2), art.19 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, art.11 alin.(1), art.19 alin.(1), art.35 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12, pct.13, pct.14 – Titlul II din HG nr.44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice a Codului fiscal, art.81 – 83 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea cheltuielilor, precum și a rezultatelor contabile și fiscale pentru fiecare exercițiu financiar verificat.

Astfel, pentru perioada verificată, rezultă că suma de .X. lei reprezintă diferență suplimentară de impozit pe profit.

Pentru nevirarea la termenele scadente a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în conformitate cu prevederile art.119 și ale art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată

Aspectele deficitare care au condus la modificarea bazei de impunere cu suma de .X. lei și, implicit, la stabilirea unei TVA de plată suplimentară în valoare totală de .X. lei, sunt după cum urmează:

a) necolectarea TVA în sumă de .X. lei, aferentă mărfurilor în valoare de .X. lei, constatate ca fiind lipsă în gestiune la data de 31.12.2012;

b) exercitarea în mod eronat a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în perioada ianuarie 2010 - decembrie 2012, taxă ce provine din înregistrarea în evidența contabilă a contravalorii facturilor de utilități emise de .X. și .X., pentru un spațiu care nu mai era în patrimoniul societății din data de 29.09.2009, așa cum s-a menționat la capitolul referitor la impozitul pe profit;

c) necolectarea TVA în sumă de .X. lei (.X. lei - .X. lei), ca urmare a aplicării în mod eronat a prevederilor legale referitoare la regimul special – marja profitului, respectiv calcularea, evidențierea și declararea TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă diferenței dintre prețul de cumpărare și cel de vânzare, în cazul livrărilor de autoturisme second-hand la intern, în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care achiziția acestora de la partenerii intracomunitari s-a realizat în regim normal de taxare și nu în regim de marjă.

Organele de inspecție fiscală au procedat la centralizarea tuturor facturilor regăsite în evidența contabilă a contribuabilului verificat (nedeclarate în sistemul VIES), acestea fiind emise de un număr de 30 de furnizori intracomunitari către SC .X. SRL, în corespondență cu sumele declarate de aceștia prin sistemul VIES, astfel cum au fost transmise informațiile de către Compartimentul Județean de Informații Fiscale la solicitarea AIF .X., rezultând că în perioada analizată SC .X. SRL a achiziționat un număr de .X. autoturisme second-hand.

Potrivit răspunsurilor primite din statele membre, pe teritoriul cărora se regăsesc furnizorii de autoturisme, în sinteză, datele și informațiile furnizate au fost:

- furnizorii intracomunitari au aplicat regimul normal de taxare a operațiunilor și nu regimul marjei profitului, realizând astfel livrări intracomunitare, caz în care, în România, aceste achiziții intracomunitare de bunuri sunt impozabile din punct de vedere al TVA;

- în cazul în care operatorii intracomunitari ar fi vândut autoturismele către SC .X. SRL în regim de marjă, pe facturile de livrare ar fi trebuit să fie înscrisă mențiunea „.X., 25 a) .X.”- regimul special pentru bunurile second-hand, caz în care baza de impozitare pentru TVA este marja profitului, ori din verificarea efectuată s-a constatat că, pe niciuna din facturile emise de furnizorii în cauză și deținute de contribuabilul verificat, nu există înscrisă această mențiune;

- singura mențiune înscrisă în facturile de livrare este „.X., 4.1 b) iV, 6 a.X.”, prevedere referitoare la faptul că tranzacțiile reprezintă livrări

intracomunitare, caz în care baza de impozitare a TVA este valoarea integrală a facturii și nu marja profitului;

- ca urmare a aplicării regimului normal de taxare a operațiunilor și nu al marjei profitului, furnizorii intracomunitari au declarat integral, în sistemul VIES, tranzacțiile efectuate cu SC .X. SRL.

Furnizorii intracomunitari au aplicat regimul normal de taxare a operațiunilor, realizând astfel livrări intracomunitare, caz în care în România se realizează achiziții intracomunitare de bunuri, impozabile din punct de vedere al TVA și, în aceste condiții, SC .X. SRL avea următoarele obligații:

- la achiziția bunurilor trebuia să calculeze, evalueze și declare la organul fiscal teritorial, prin deconturile lunare de TVA, taxa aferentă acestora, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, conform prevederilor art.151, alin.(1) și art.157, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (taxare inversă);

- declararea la organul fiscal a achizițiilor intracomunitare efectuate prin depunerea Declarației recapitulative – formular cod 390 VIES;

- în condițiile în care partenerii intracomunitari nu au livrat autoturismele second-hand în regim de marjă, ci în regim normal de taxare, la revânzarea mijloacelor de transport, SC .X. SRL avea obligația aplicării regimului normal de impozitare.

Astfel, având în vedere cele constatate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **.X. lei**, pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **.X. lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

A. Aspecte procedurale:

Referitor la invocarea de către societate a **nulității** Deciziei de impunere nr..X./X.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., având în vedere că aceasta a fost emisă ca urmare a reverificării fiscale a perioadei august - decembrie 2010, perioadă ce a făcut obiectul controlului din data de 15.06.2011, fără a se emite în prealabil o decizie de reverificare și nici aviz de reverificare fiscală, încălcându-se prevederile art.105¹, alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precum și pct.102.6 din

Normele de aplicare ale acesteia, din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art.105, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

„Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./X.2013 rezultă că inspecția fiscală desfășurată la SC .X. SRL a avut la bază Avizul de inspecție fiscală nr..X./X.2013, perioada supusă controlului fiind **01.01.2009 - 30.09.2012**, pentru impozitul pe profit, respectiv **01.01.2009-31.12.2012**, pentru taxa pe valoarea adăugată.

De asemenea, la pag.1, pct.10 din raportul de inspecție fiscală contestat, se menționează faptul că SC .X. SRL a mai fost verificată din punct de vedere al modului de calcul, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat, pentru perioada **01.01.2005 – 29.02.2008**, în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA. Urmare inspecției fiscale efectuate a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./X.2008, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr..X./X.2008, prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare.

Astfel, se reține că inspecția fiscală desfășurată la SC .X.SRL, încheiată cu întocmirea actelor administrativ fiscale ce formează obiectul contestației depusă de societate, a avut ca obiectiv verificarea impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată **pentru o perioadă diferită de cea avută în vedere de ultima inspecție fiscală desfășurată la societate**, în conformitate cu prevederile legale mai sus menționate.

Totodată, din Procesul verbal nr..X./X.2011 întocmit de DGFP .X., anexat la contestație de SC .X. SRL, rezultă că obiectivul controlului inopinat efectuat a constat în verificarea achizițiilor intracomunitare de bunuri în perioada august - decembrie 2010. Urmare a controlului inopinat efectuat, **nu au fost emise acte administrativ fiscale, care să ateste efectuarea unei inspecții fiscale**, așa cum se prevede la art.109, alin.(1), (2) și (3), lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate”;

Astfel, având în vedere că inspecția fiscală desfășurată la SC .X. SRL nu a vizat verificarea unei perioade supuse anterior unei alte inspecții fiscale, **nu s-a impus și nu a fost necesară emiterea unei decizii de reverificare**, în conformitate cu prevederile art.105¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum susține contestatara.

Argumentele contestatarii în motivarea excepției nulității absolute a actelor administrativ fiscale contestate nu este în acord nici cu motivele prevăzute de normele legale aplicabile în materie, respectiv art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de *“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3) [...]”*.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nulitatea actelor administrative fiscale poate fi atrasă de lipsa următoarelor elemente: numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că *„actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”*

Prin urmare, se reține că legiuitorul a reglementat în mod expres și limitativ la art.46 condițiile de nulitate ale actului administrativ fiscal.

Din analiza deciziei de impunere contestată se reține că aceasta îndeplinește cerințele impuse de lege, respectiv conține numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Astfel, se reține că verificarea anterioară a achizițiilor intracomunitare de bunuri efectuate în perioada august - decembrie 2010 și pentru care organele de inspecție fiscală nu au emis acte administrativ fiscale, care să ateste efectuarea unei inspecții fiscale, nu a fost încadrată de legiuitor între condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, prevăzute la art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X., în mod corect au procedat la efectuarea inspecției fiscale în baza Avizului de inspecție fiscală nr..X./X.2013, întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2013 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./X.2013, motiv pentru care argumentul societății referitor la nulitatea absolută a actelor administrativ fiscale pe motiv că acestea au fost emise ca urmare a reverificării fără a exista o decizie de reverificare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Prin urmare, se reține că excepția ridicată de societate nu este fondată, fapt pentru care Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se va investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X..

B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente:

1. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei, accesorii în cuantum de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație S.C. .X. S.R.L. nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, urmare verificării efectuate asupra modului de înregistrare a veniturilor și cheltuielilor și a stabilirii rezultatelor fiscale aferente perioadei verificate, organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe, cu influență asupra stabilirii/declarării masei profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru perioada analizată, astfel:

- înregistrarea în evidența contabilă a unui număr de 101 facturi, în perioada ianuarie 2010 - septembrie 2012, emise de .X., în valoare totală de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu utilitățile, respectiv gaze naturale consumate, pentru un imobil situat în .X., care, potrivit Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X. din .X.2009, a fost vândut către o persoană fizică. În condițiile în care cheltuielile cu utilitățile au fost facturate de furnizor pentru un spațiu care nu mai aparținea societății din data de 29.09.2009, suma de .X. lei este nedeductibilă fiscal, nefiind aferentă obținerii de venituri impozabile;

- societatea a vândut două autoturisme aferent cărora nu a întocmit note de intrare recepție, deși deținea documente de achiziție. SC .X. SRL a înregistrat corespunzător în evidența contabilă veniturile obținute din vânzarea celor două autoturisme, nu a efectuat însă și descărcarea de gestiune aferentă acestora, în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea descărcării de gestiune, majorând în acest mod cuantumul cheltuielilor deductibile fiscal pentru anul 2010 cu suma de .X. lei și pentru anul 2011 cu suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit în cuantum de **.X. lei**, la care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de **.X. lei**.

Totodată, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a) necolectarea TVA în sumă de .X. lei, aferentă mărfurilor în valoare de .X. lei, constatate ca fiind lipsă în gestiune la data de 31.12.2012;

b) exercitarea în mod eronat a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în perioada ianuarie 2010 - decembrie 2012, taxă ce provine din înregistrarea în evidența contabilă a contravalorii facturilor de utilități emise de .X. și .X., pentru un spațiu care nu mai era în patrimoniul societății din data de 29.09.2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**, la care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de **.X. lei**.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** deși contestă obligațiile suplimentare în cuantumul mai sus menționat, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea acesteia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

”Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./X.2013 cu privire la obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina S.C. .X. S.R.L. prin Decizia de impunere nr..X./X.2013 în sumă totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în cuantum de .X. lei, accesorii în cuantum de .X. lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, contestatorul nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici nu a depus vreun document în susținerea contestației.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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 consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1)

din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră „Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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 contestatarului.

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

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. S.R.L.**, deși contestă impozitul pe profit în sumă de .X. lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste Decizia de impunere nr..X./X..2013 cu privire la suma totală de **.X. lei**, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, motiv pentru care **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./X..2013 referitoare la suma totală de .X. lei**, în temeiul cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

2. Referitor la suma totală de .X. lei din care impozit pe profit în cuantum de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente impozitului pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se

pronunțe dacă societatea avea obligația înregistrării veniturilor obținute din vânzarea a .X. autoturisme pentru care nu a înregistrat în contabilitate facturile aferente în condițiile în care a procedat la scăderea din gestiune a acestora.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2010, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă un număr de patru facturi de vânzare autoturisme, în valoare totală de .X. lei, din care baza impozabilă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au procedat la redimensionarea veniturilor obținute de contribuabil din vânzarea autoturismelor, în sensul majorării acestora pentru luna iulie 2010 cu suma de .X. lei, întrucât societatea nu a înregistrat în evidența contabilă cele patru facturi menționate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrările efectuate, S.C. .X. S.R.L. a denaturat rulajele debitoare și creditoare ale conturilor din clasa 6 „Cheltuieli” și a celor din clasa 7 „Venituri” cu influență asupra rezultatului contabil și implicit a rezultatului fiscal, fapt pentru care au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, care precizează:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă în luna iulie 2010, un număr de patru facturi de vânzare autoturisme, în valoare totală de .X. lei, din care baza impozabilă de .X. lei.

Or, potrivit prevederilor art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(1) Contabilitatea, [...], trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Totodată, potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată:

„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Se reține astfel că, societatea avea obligația înregistrării în contabilitate a facturilor de vânzare a celor patru autoturisme și implicit evidențierea veniturilor aferente acestora, conform art. 19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, la data finalizării inspecției fiscale, societatea nu deținea pe stoc autoturisme, din bilanța de verificare întocmită de contestatară la data de 31.12.2012 rezultând că pe stoc exista un singur autoturism în valoare de .X. lei, autoturism ce a fost vândut în luna februarie 2013 în baza facturii nr..X./X.2013.

Or, în situația în care neînregistrarea celor .X. facturi ar fi avut influențe și asupra gestiunii auto, la data de 31.12.2012, ar fi trebuit să rezulte un stoc factic de autovehicule mai mic decât cel scriptic, iar diferența rezultată ca minus de inventar să fie egală cu diferența cantitativă și implicit, valorică omisă a fi înregistrată corespunzător celor .X. facturi în speță.

Astfel, afirmația societății referitoare la faptul că *organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul și cheltuiala aferentă scăderii din gestiune a celor .X. autoturisme, în cuantum de .X. lei*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum rezultă din cele reținute mai sus, societatea însăși, anterior inspecției fiscale, a efectuat scăderea din gestiune a celor patru autoturisme vândute și implicit a înregistrat cheltuiala aferentă acestei scăderi, fără însă a înregistra și veniturile aferente acestei cheltuieli.

În aceste condiții se reține că, organele de inspecție fiscală în mod temeinic și legal au stabilit influența fiscală a veniturilor din vânzarea mărfurilor omise a fi înregistrate fără a se proceda concomitent la scăderea din gestiune, având în vedere că descărcarea gestiunii de autovehicule corespunzător livrărilor efectuate fusese deja operată cantitativ și valoric de către societate, această situație fiind reflectată de inexistența unor plusuri sau minusuri în gestiune la data de 31.12.2012.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de .X. lei, pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei, societatea necontestând modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2013, pentru impozitul pe profit în cuantum de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente impozitului pe profit.

3. Cu privire la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatară îndeplinește condițiile impuse de lege pentru aplicarea regimului special de taxare la revânzare către clienți, a bunurilor second-hand achiziționate din interiorul Uniunii Europene în condițiile în care furnizorii intracomunitari au aplicat regimul normal de TVA.

În fapt, în perioada 01.01.2009 – 31.12.2012, S.C. .X. S.R.L. a achiziționat din interiorul Comunității Europene, autoturisme second-hand pe care le-a revândut pe teritoriul României, aplicând cota de TVA doar asupra marjei de profit calculată de societate pentru fiecare vânzare în parte.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu îndeplinește condițiile necesare aplicării regimului special de scutire prevăzute la art. 152², alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit TVA colectată suplimentar aferentă revânzărilor de autoturisme second-hand în baza facturilor emise de constatarea în sumă de **.X. lei**, ținând cont de taxa colectată de societate la nivelul marjei de profit, calculând și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

În drept, potrivit art.152² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2009:

“(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.”***

La art.152² alin.(11) - alin.(14) din același act normativ, se prevede:

- “(11) Regimul special nu se aplică pentru:***
- a) livrările efectuate de o persoană impozabilă revânzătoare pentru bunurile achiziționate în interiorul Comunității de la persoane care au beneficiat de scutire de taxă, conform art. 142 alin. (1) lit. a) și e) - g) și art. 143 alin. (1) lit. h) - m), la cumpărare, la achiziția intracomunitară sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;***

b) livrarea intracomunitară de către o persoană impozabilă revânzătoare de mijloace de transport noi scutite de taxă, conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(12) Persoana impozabilă revânzătoare nu are dreptul să înscrie taxa aferentă livrărilor de bunuri supuse regimului special, în mod distinct, în facturile emise clienților. Mențiunea "TVA inclusă și nedeductibilă" va înlocui suma taxei datorate, pe facturi și alte documente emise cumpărătorului.

(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. 156¹ și 156²;

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

(14) În condițiile stabilite prin norme, 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. 156¹ și 156²."

De asemenea, la art.126 alin.(8) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

"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. 152², 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;"

Se reține că, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, regimul special de taxare pentru bunuri second-hand se aplică în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității de la unul din furnizorii

prevăzuți la art.152², alin.(2) lit.a)-d) respectiv furnizorul să fie o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă conform art.141 alin.(2) lit.g) care prevede că sunt scutite de taxă *“livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, conform art.145 alin.(5) b) și art. 145¹”* sau o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi „TVA inclusă și nedeductibilă”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, se reține că potrivit datelor transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană, prin sistemul VIES, pentru livrările intracomunitare de autoturisme second-hand, furnizorii intracomunitari au aplicat regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, cumpărătorul S.C. .X. S.R.L. comunicând firmelor furnizoare codul valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale competente din România.

Astfel, atât timp cât furnizorii din UE au efectuat livrări intracomunitare, în România, societatea contestatară a efectuat achiziții intracomunitare. În aceste condiții, S.C. .X. S.R.L., la achiziția bunurilor, avea obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv de a evidenția, calcula și declara la organele fiscale teritoriale prin Decont lunar de TVA, taxa aferentă atât ca taxa colectată cât și ca taxă deductibilă conform art.157 alin.(2) din Codul fiscal precum și de a livra bunurile second-hand în regim normal de taxare, atât timp cât furnizorii intracomunitari nu au livrat în regim de marjă, ci în regim normal.

Faptul că livrările efectuate sunt livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA rezultă și din facturile de cumpărare emise de furnizorii din Comunitatea Europeană, spre exemplificare în factura nr. .X./ .X.2011, anexată în copie la dosarul cauzei, emisă de GE .X. din .X., este înscrisă mențiunea „.X.”, ceea ce înseamnă livrare intracomunitară scutită de taxă.

Astfel, în cazul în care operatorii intracomunitari ar fi vândut autoturismele către contestatară în regim de marjă, pe facturile de livrare ar fi trebuit să fie înscrisă mențiunea „.X. a) .X.”, situație în care baza de impozitare a TVA ar fi fost marja profitului.

Din cele de mai sus, rezultă că bunurile respective nu au fost taxate în statul membru furnizor conform regimului special în sensul art. 333 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, ci furnizorii au

efectuat o livrare intracomunitară scutită de TVA, impozitarea urmând a se efectua în țara de destinație conform prevederilor legale.

Astfel, dacă societățile furnizoare nu ar fi aplicat prevederile similare din legislația referitoare la scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, atunci sumele reprezentând livrări de autoturisme către contestatară nu s-ar fi regăsit în Raportul VIES iar acest fapt îngrădește dreptul S.C. .X. S.R.L. de a aplica regimul special de taxare pentru bunurile second-hand.

Prin urmare, se reține că societatea nu face dovada faptului ca bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene, pentru ca achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand să poată fi considerate ca neimpozabile în România potrivit art.126 alin.(8) din Legea nr.571/2003.

Se reține de asemenea că societatea achiziționat din UE automobilele respective în regim normal de taxare și a aplicat regimul special de taxare pentru livrările efectuate în România dar nu a făcut dovada că a ținut evidența acestora potrivit art.152² alin.13 și alin.14 din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.64 alin.(7) din HG nr.44/2004 care stipulează că:

“În scopul aplicării art. 152² 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 comparativ 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;[...].”

Prin urmare, având în vedere cele prezentate mai sus susținerea societății că, potrivit prevederilor art.152² alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare “*persoana impozabilă revânzătoare poate aplica fie regimul normal de taxare fie regimul special*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât aceste prevederi se referă la faptul că persoana impozabilă care are dreptul să aplice regimul special de scutire poate opta pentru aplicarea regimului

normal de taxare și nu invers. Astfel, societatea nu poate să aplice până la un moment dat regimul normal, la achiziție, și apoi să aplice regimul special, la revânzarea bunurilor pe teritoriul României, iar legiuitorul nu permite aplicarea unui anumit regim, normal sau special, dintr-un anumit moment, în speță doar la livrare, ci prevede imperativ aplicarea acestui regim de la debut și până la finalul tranzacției. Totodată, societatea nu se încadrează în excepția prevăzută de lege, potrivit art.152² alin.2), întrucât legiuitorul prevede expres și limitativ condițiile pe care trebuia să le îndeplinească contestatoarea pentru a fi în măsură să aplice regimul special.

Referitor la susținerea contestatarei că *“baza de calcul a TVA-ului suplimentar a fost incorect stabilită, ea fiind formată și din TVA-ul calculat și virat la stat de societatea noastră la marja de profit, ceea ce înseamnă o dublă impozitare, organele de control ne obligă să virăm la stat un TVA pe care noi nu l-am încasat de fapt, și pe care nici nu îl vom mai încasa vreodată de la clienții facturați, și, mai mult de atât, TVA-ului pe care l-am achitat deja către stat (tva-ul aferent marjei de profit) i s-a aplicat din nou TVA ”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la stabilirea TVA suplimentară a fost luată în considerare TVA care a fost colectată de către societate în mod eronat la marja de profit diminuându-se în mod corespunzător cu această sumă obligația suplimentară.

Referitor la argumentul contestatarei potrivit căruia *„prin Decizia nr. .X/.X.2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. în dosarul nr..X/.X./2008, s-a stabilit în mod definitiv și irevocabil că societatea noastră în mod corect a aplicat TVA la marja de profit în cazul vânzării autoturismelor second-hand”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât decizia Curții de Apel nu constituie izvor de drept potrivit art.1 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil, care precizează *„Sunt izvoare ale dreptului civil legea, uzanțele și principiile generale ale dreptului.”* Mai mult, Curtea de Apel .X. Secția a .X.-a Contencios Administrativ și fiscal, precum și Înalta Curte de Casație și Justiție Secția de Contencios Administrativ și fiscal s-au pronunțat într-o speță similară, prin Sentința civilă nr..X/.X.2011, respectiv Decizia nr..X/.X.2012, irevocabilă, reținând că atâta timp cât *„autoturismele importate nu au fost taxate în statul comunitar de unde au fost achiziționate în mod corect organele fiscale au stabilit TVA suplimentar și majorările de întârziere aferente, respectiv societatea nu putea aplica regimul special de colectare a TVA”*.

Hotărârea judecătorească invocată de contestatară nu poate fi reținută în speță, întrucât potrivit art.435 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă:

„Obligativitatea și opozabilitatea hotărârii

(1) Hotărârea judecătorească este obligatorie și produce efecte numai între părți și succesorii acestora”

Astfel, în ceea ce privește invocarea de către contestatoare a jurisprudenței Curții de Apel .X. se reține că aceasta nu are autoritate de lucru judecat în cauză, și mai mult, potrivit art.9(3) „Interpretarea legii” din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil „ Interpretarea legii de către instanță se face numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecării”, coroborat cu art.10 „Interzicerea analogiei” din același act normativ care prevede : „Legile care derogă de la o dispoziție generală [...] se aplică numai în cazurile expres și limitativ prevăzute de lege” astfel încât o anumită interpretare a legii de către instanță nu poate fi aplicată prin analogie și în alte spețe, și prin urmare alegația contestatoarei nu poate fi avută în vedere în soluționarea cauzei.

În ceea ce privește susținerea contestatarii referitoare la faptul că prin Procesul verbal nr. .X./ .X..2011, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod corect societatea a aplicat regimul marjei, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, Procesul verbal nr. .X./X.2011 nu este rezultatul unei inspecții fiscale desfășurate în conformitate cu prevederile art.94 din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală efectuând un control inopinat care a constatat în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de .X. lei aferentă vânzărilor de bunuri second-hand efectuate de S.C. .X. S.R.L., precum și accesorii în cuantum de .X. lei aferente acesteia, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr..X./X.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X.2013, pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în cuantum de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) și b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ .X.2013 pentru suma de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit.
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ .X.2013 referitoare la suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit.
- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL