



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Brăila



Str. Delfinului Nr.1, Brăila
Tel: +0239619900,
Fax: +0239619992
e-mail:
admin.brbrjudx01.br@mfinante.ro

DECIZIA Nr.74

din ____2012

privind soluționarea contestației formulată de S.C. _____ S.R.L. Brăila, înregistrată la
D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2011

Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Finanțelor Publice Județul Brăila a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.____/____2011, înregistrată la direcția teritorială sub nr. ____/____2011, privind contestația formulată de S.C. _____ S.R.L. Brăila împotriva deciziei de impunere nr.F-BR ____/____2011, emisă de organul de inspecție fiscală.

S.C. _____ S.R.L. are sediul în Brăila, b-dul _____, nr.____ bl.____, sc.____, ap.____, este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J09/____/____, are atribuit codul fiscal _____ și este reprezentată de _____, în calitate de administrator.

Obiectul contestației îl reprezintă obligațiile fiscale în sumă totală de _____ lei, din care T.V.A. în sumă de _____ lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de _____ lei, stabilite prin decizia de impunere nr.F-BR ____/____2011, decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-BR ____/____2011, precum și diminuarea pierderii fiscale cu suma de _____ lei, măsură dispusă prin dispoziția de măsuri nr.____/____2011.

Actele administrative fiscale contestate au fost comunicate contribuabilului prin poștă cu recomandată confirmată de primire în data de 18.11.2011, iar contestația a fost depusă la organul al cărui act este atacat sub nr.____/____2011, respectând astfel termenul legal prevăzut la art.207(1) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând îndeplinite condițiile de procedură prevăzute la art.205, art.206, art.207 (1) și art.209 (1) lit. a) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu ale pct.5.6 din O.P.A.N.A.F.nr.2137/2011, D.G.F.P. Județul Brăila este investită cu soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația înregistrată la A.I.F. sub nr.____/____2011 și la D.G.F.P. Județul Brăila sub nr.____/____2011, contestatoarea solicită anularea actelor administrative fiscale pentru următoarele motive:

Pe excepție, contestatoarea consideră că actele administrative fiscale sunt lovite de nulitate absolută, deoarece a fost efectuat un control de către A.I.F., ce a vizat verificarea achizițiilor intracomunitare de bunuri, pentru perioada iulie 2010-ianuarie 2011, fiind finalizat prin încheierea procesului verbal nr.____/____2011, în care se specifică că achizițiile efectuate de către aceasta sunt supuse regimului special de scutire.

Potrivit prevederilor art.105(3) din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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.

Reverificarea aceleiași perioade, conform prevederilor art.105(3) teza II, prevede ca excepție, reverificarea decisă de conducătorul inspecției fiscale, în situația apariției de date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali, iar la art.102.6 din Normele de aplicare a O.G.nr.92/2003, se prevede ca reverificarea perioadei poate fi solicitată prin întocmirea unui referat în care se prezintă motivele acesteia, ce este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală.

Totodată, contestatoarea susține că la art.102 pct.5 din Normele de aplicare a O.G.nr.92/2003, se prevede ca în situația în care este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta să se efectueze de către o altă echipă de inspecție fiscală.

Contestatoarea susține că actele administrative fiscale sunt lovite de nulitate absolută deoarece acestea au fost emise ca urmare a reverificării fără a se emite în prealabil decizie de reverificare, pe care să poată să o atace distinct, de sine stătător și fără a i se emite nici aviz de reverificare fiscală.

Procedând în acest mod, contestatoarea consideră că a fost privată de o cale distinctă și de valorificarea acesteia, încălcându-i-se dreptul esențial la apărare, la o veritabilă procedură administrativă de control și apoi, judiciară.

Actele administrative fiscale au fost emise în condiții de nelegalitate, pe baza unor constatări contrare celor făcute anterior la controlul din iunie 2011, fără a fi revocat actul anterior de control și în condiții de incompatibilitate a organului de control.

Pe fond, contestatoarea consideră actele administrative fiscale netemeinice și nelegale din următoarele motive :

În fapt, urmare controlului efectuat anterior, având ca obiect verificarea achizițiilor intracomunitare de bunuri, conform raportului cu neconcordanțele între datele primite prin sistemul VIES și cele declarate prin declarația recapitulativă cod 390, în perioada iulie 2010-ianuarie 2011, a rezultat că societatea a aplicat corect regimul special de scutire pentru bunurile second-hand vândute în interiorul țării, conform art.152² din Codul fiscal, în condițiile în care bunurile respective au fost achiziționate de la furnizori din alte state membre U.E., motiv pentru care contestatoarea susține că nu avea obligația depunerii declarației recapitulative cod 390.

În drept, contestatoarea consideră că a aplicat corect prevederile art.19(1), art.140(1), art.152², art.156⁴(1) din Codul fiscal.

Baza legală în susținerea contestației este formată din Legea nr.571/2003-Titulul VI, cu modificările și completările ulterioare, H.G.nr.44/2004, Ordinul nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul nr.76/2010, articolele din Directiva a 77/388/CE, articolele din Directiva 2006/112/CE și hotărârile Curții Europene de Justiție în domeniul T.V.A. publicat pe site-ul Ministerului de Finanțe-secția Legislație și jurisprudență U.E. în domeniul T.V.A.

Cu privire la T.V.A. stabilită suplimentar în sumă de ____ lei și accesoriile aferente în sumă de ____ lei, contestatoarea afirmă că din prevederile art.130¹(1), art.132¹(1), art.126(9) lit.c) și d), art.141(2) lit.g) și art.142(1) lit.a) din Codul fiscal, reiese faptul că achizițiile intracomunitare sunt operațiuni taxabile în România, dar intră în categoria celor scutite, iar livrarea ulterioară în România a unui bun afectat unei operațiuni scutite, este la rândul ei livrare scutită de T.V.A., dacă nu s-a dedus taxa aferentă achiziției respective.

Referitor la aplicarea de către inspectorii fiscali a T.V.A. asupra întregului preț de vânzare a autoturismelor second-hand revândute pe piața internă, urmare efectuării unor achiziții intracomunitare de bunuri second-hand la valoarea netă, fără T.V.A., contestatoarea susține că îndeplinește condițiile prevăzute la art.152²(1) lit.d) și e) din Codul fiscal, și deci poate opta pentru aplicarea regimului special de scutire pentru bunurile second-hand, respectiv calcularea T.V.A. la vânzare asupra marjei profitului definit la art.152²(1) lit.g).

Totodată, contestatoarea susține că îndeplinește și condiția prevăzută la art.152²(2) lit.b) din Codul fiscal, respectiv se încadrează la prevederile art.141(2) lit.g) din același act normativ, putând astfel să aplice regimul special de scutire pentru bunurile second-hand vândute în România.

Mai mult decât atât, livrările intracomunitare de bunuri second-hand efectuate de furnizorii din statele membre U.E., au respectat art.143(2) lit.a) din Codul fiscal.

De asemenea, contestatoarea afirmă că trebuie să se țină cont și de faptul că, la art.152²(11) lit.a) și b) din Codul fiscal sunt menționate situațiile în care nu se aplică regimul special de scutire, iar aceasta nu se încadrează la nici una dintre acestea.

Conform prevederilor art.152²(7) din Codul fiscal, aceasta ar trebui să opteze între aplicarea regimului special de scutire pentru bunurile second-hand și a regimului normal de taxare, iar contestatoarea susține că a optat pentru cel special, respectând astfel prevederile art.152²(6) din Codul fiscal.

Procedând la încadrarea operațiunilor de vânzare de bunuri second-hand în interiorul țării în regim special de scutire, la prevederile art.152²(2) lit.d) din Codul fiscal, obligând societatea să achiziționeze bunuri de această natură doar de la furnizorii din statele membre U.E. care au aplicat la rândul lor regimul special de scutire pentru bunuri second-hand, impunând astfel, într-un mod abuziv, taxarea acestor operațiuni exclusiv în regim normal, prin aplicarea cotei de T.V.A. la toată valoarea de vânzare a bunurilor, în locul celei aplicate la marja de profit, inspectorii fiscali au stabilit din oficiu prețurile de vânzare, pe care le-au impus societății, neținând cont de valoarea justă a acestora pe piață și nici de prevederile aplicate de către aceștia.

Pe de altă parte, contestatoarea contestă obligativitatea deducerii T.V.A. la achizițiile intracomunitare scutite de T.V.A. pentru mijloacele de transport second-hand, condiționată de depunerea declarațiilor de către furnizorii din alte state membre U.E. pentru livrările intracomunitare efectuate de către aceștia către S.C. ____ S.R.L., fiind nevoită să facă și precizarea că inspectorii fiscali au omis să precizeze cu exactitate ce literă a alineatului (1) din art.156⁴ a fost încălcat.

Din art. 156⁴(1) lit.a) rezultă că dacă un cumpărător dintr-un stat membru U.E. transmite cumpărătorului din alt stat U.E. un cod valid de înregistrare în scopuri de T.V.A. din țara sa, așa cum este cazul contestatoarei, livrarea intracomunitară de bunuri, indiferent că sunt noi sau second-hand, efectuată de furnizor este scutită de taxă, făcându-se la valoarea netă, fără T.V.A. În aceste condiții, furnizorul intracomunitar este obligat să depună declarația recapitulativă cod 390 VIES, lucru care s-a și întâmplat.

Contestatoarea face precizarea că pe facturile emise de către furnizori există mențiunea expresă de livrare intracomunitară scutită de T.V.A.

Plecând de la prevederile pct.9 din H.G.nr.44/2004, care fac referire la faptul că achiziția intracomunitară este definiția ” în oglindă ” a

definiției livrării intracomunitare de bunuri, contestatoarea susține că dacă furnizorul din alt stat membru efectuează a livrare intracomunitară scutită, atunci și ea, efectuează o achiziție intracomunitară scutită, ambele societăți realizând operațiuni scutite.

De asemenea, aceasta precizează că prevederile art.126(9) lit.d) și art.142(1) lit.a) din Codul fiscal, reprezintă o dovadă că livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri sunt scutite de T.V.A.

Faptul că pe factura/comanda externă primită de la furnizorul _____, apare mențiunea livrare intracomunitară scutită conform art.138 din Directiva U.E. 2006/112, demonstrează faptul că furnizorul a efectuat o livrare intracomunitară de mijloc de transport second-hand scutită de T.V.A., echivalentul art.143(2) lit.a) din Codul nostru fiscal, așa cum rezultă și din tabelul de corespondență între articolele din Codul fiscal, articolele din Directiva 77/388/CE, articolele din Directiva 2006/112/CE și hotărârile Curții Europene de Justiție în domeniul T.V.A. publicat pe site-ul Ministerului de Finanțe-secția Legislație și Jurisprudență U.E. în domeniul T.V.A.

Pe de altă parte, la art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal, se precizează că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ori aceasta a contestat obligativitatea deducerii T.V.A. la achiziții intracomunitare scutite, deoarece valoarea T.V.A. înscrisă în factura furnizorului este zero și atunci nu are dreptul să deducă T.V.A.

Punctul de vedere al contestatoarei, motivat pe prevederile de la pct.9 din H.G.nr.44/2004, este că dacă furnizorul intracomunitar efectuează o livrare scutită, atunci și ea efectuează o achiziție intracomunitară scutită.

Potrivit instrucțiunilor din anexa nr.2 a O.P.A.N.A.F.nr.183/2011, la rândul 24 din decont au fost trecute achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand neimpozabile în România, deși inspectorii fiscali au făcut mențiunea că aceste operațiuni nu au fost trecute în decontul de T.V.A.

Referitor la corespondența purtată de către organele de inspecție fiscală cu autoritățile fiscale din statele membre (Germania, Olanda și Franța), în baza Notei de fundamentare nr.____/____2011, prin care s-au solicitat informații privind regimul de impozitare în România al bunurilor achiziționate din statele respective, aceasta precizează că nu i s-a prezentat nicio adresă oficială, ci doar centralizatorul întocmit de către organele de control, din care lipsește punctul de vedere al Franței.

Analizând anexele la raportul de inspecție fiscală cu privire la recalcularea T.V.A. în regim normal de taxare, contestatoarea a constatat că recalcularea s-a făcut în mod abuziv, deoarece au aplicat cota asupra valorilor de vânzare a autoturismelor, valori stabilite deja de societate și

înscrise în facturile clienților, în care T.V.A. a fost calculată la marja de profit.

Pe lângă faptul că au fost impuse prețurile de vânzare, baza de calcul a T.V.A. suplimentară a fost stabilită incorect, ea conținând și T.V.A. calculat la marja de profit, ceea ce înseamnă o dublă impozitare.

Contestatoarea menționează că anexele care stau la baza stabilirii valorii T.V.A. suplimentară, conțin erori de calcul atât din punct de vedere matematic, cât și din punct de vedere al metodologiei aplicate, cum ar fi de exemplu modalitatea de calcul a marjei profitului, iar corelații între anexe nu există.

În concluzie, contestatoarea consideră că stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată și accesoriile acesteia, au fost calculate într-un mod eronat și abuziv, prin schimbarea încadrării regimului de T.V.A. aplicabil achizițiilor intracomunitare de bunuri second-hand și a revânzării lor pe piața internă, de la regim special la regim normal.

Referitor la majorarea masei profitului impozabil și diminuarea pierderii fiscale cu suma de ____ lei, reprezentând venituri nefacturate, dar realizate în baza unor contracte de vânzare-cumpărare de autoturisme second-hand, încheiate cu persoane fizice, contestatoarea precizează că înțelege să conteste măsura, deoarece nu a fost luată în calcul și cheltuiala aferentă scăderii din gestiune a acestora, conform art.19(1) din Codul fiscal.

II. Prin decizia de impunere nr.FBR ____/____2011, organul de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ____ lei, motivând în fapt, că urmare verificării T.V.A. colectată s-au constatat deficiențe care au condus la majorarea bazei impozabile cu suma de ____ lei și o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ____ lei, după cum urmează:

- ____ lei -T.V.A. aferentă revânzării de mijloace de transport second-hand, achiziționate din Comunitatea Europeană, la care agentul economic, eronat a aplicat regimul special prevăzut la art.152² (2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea facturilor externe de achiziție a bunurilor, s-a constatat că toate achizițiile intracomunitare de mijloace de transport second-hand înregistrate de S.C. ____ S.R.L. Brăila în evidența contabilă și în jurnalul special de cumpărări în care s-au înscris toate bunurile supuse regimului special sunt în corelație cu datele din VIES, cu livrările declarate de către furnizorii din alte state membre.

Pe facturile emise de furnizorii din U.E. nu există mențiunea "T.V.A. inclus și nedeductibil" sau o trimitere la art.152², la art.313, art.326 sau art.323 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special, așa cum prevede art.155(5) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Declararea de către furnizorii din alte state membre a livrărilor de mijloace de transport second-hand prin sistemul VIES, indică faptul că bunurile au fost livrate în regim normal și nu au fost taxate în statul membru furnizor, conform Titlului IX-Scutiri/Cap.4, art.138(1) din Directiva U.E.2006/112/EC (copie comanda externă ____-anexa nr.20) și Titlul XI-Obligațiile persoanelor impozabile/Cap.6-Declarații recapitulative, art.262 din Directiva U.E.2006/112/EC, conform căruia "Fiecare persoană impozabilă identificată în scopuri de T.V.A. depune o declarație recapitulativă a clienților identificați în scopuri de T.V.A., cărora le-a furnizat bunuri în condițiile menționate la art.138(1)...."

Având în vedere că S.C. ____ S.R.L. a aplicat regimul special prevăzut la art.152² din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare la revânzarea mijloacelor de transport second-hand și nu a declarat achizițiile intracomunitare în declarația recapitulativă cod 390, pentru clarificarea regimului aplicabil la tranzacțiile realizate, prin Nota de fundamentare nr. ___/___2011(anexa nr.21), organul de inspecție fiscală a solicitat prin SCL(CSII) autorităților fiscale din statele membre (Germania, Olanda, Franța) din care se achiziționează bunurile, dacă mențiunea înscrisă în facturi privind articolul din legislația statului respectiv, corespunde aplicării regimului normal sau regimului de marjă aplicabil în cazul T.V.A.

Răspunsurile primite la solicitările organului de inspecție fiscală referitoare la relațiile cu furnizorii din statele membre, de la autoritățile fiscale au fost că "tranzacția nu se încadrează în marja profitului; regim normal de impozitare; achiziție impozabilă în România; regimul marjei de profit nu este permisă; LIC de bunuri nu se aplică marja profitului, etc."

Conform informațiilor primite și având în vedere că achizițiile intracomunitare de mijloace de transport second-hand înregistrate de către S.C. ____ S.R.L. Brăila în evidența contabilă sunt corelate cu livrările declarate de către furnizorii din alte state membre prin sistemul VIES, furnizorii efectuează o livrare intracomunitară scutită de taxă în statele membre, iar agentul economic realizează o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă în România, din punct de vedere al T.V.A., în conformitate cu prevederile art.126(3) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a constatat că la revânzarea mijloacelor de transport second-hand agentul economic a aplicat greșit regimul special de taxare prevăzut la art.152² (2) lit.a)-d) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, deoarece:

a) achizițiile s-au efectuat din interiorul Comunității de la persoane impozabile,

b) furnizorii din Comunitate, persoane impozabile au efectuat livrări de bunuri scutite de T.V.A. în statul membru, dar impozabilă în România, așa

cum reiese din informațiile transmise de autoritățile fiscale din statele membre, precum și faptul că pe facturile emise de furnizori nu există o referință la scutirea de T.V.A., conform echivalentului din legislația națională a fiecărui stat, al art.141(2) lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

c) achizițiile realizate nu se referă la bunuri de capital,

d) livrările realizate de furnizorii din Comunitate nu au fost supuse taxei în regim special,

e) furnizorii externi au declarat livrarea intracomunitară conform art.262 din Directiva U.E. 2006/112/EC și apare în VIES, întrucât S.C. _____ S.R.L. Brăila a furnizat codul de identificare în scopuri de T.V.A. din România, iar cumpărătorul revânzător nu mai are dreptul ca la vânzarea autovehiculelor să aplice regimul special.

- _____ lei-T.V.A. colectată aferentă livrărilor de autovehicule second-hand, către diverse persoane fizice, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare, încheiate în perioada 01.06.2011-31.08.2011 (anexa nr.11), contracte neautentificate la notar. Conform pct.4 din contract, dreptul de proprietate asupra bunului este transmis cumpărătorului la data încheierii și semnării contractului.

Procedând astfel, agentul economic a încălcat prevederile art.134¹(6), art.134²(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Prin dispoziția de măsuri nr.____/____2011, la pct.1.1 alin.2 s-a dispus măsura depunerii declarației rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2010, iar la stabilirea rezultatului fiscal pentru anul 2011 se vor avea în vedere deficiențele constatate urmare inspecției fiscale asupra veniturilor și cheltuielilor înregistrate de către societate și consemnate în raportul de inspecție fiscală nr.F-BR ____/____2011, care au condus la diminuarea pierderii fiscale cu suma de _____ lei.

În raportul de inspecție fiscală nr. F-BR ____/____2011, au fost înscrise mai multe deficiențe care au determinat diminuarea pierderii fiscale atât pe anul 2010, cât și pentru perioada semestrului I al anului 2011.

Dintre aceste deficiențe precizate în raportul de inspecție fiscală, contestatoarea înțelege să conteste doar diminuarea pierderii fiscale cu suma de _____ lei, urmare vânzării către persoane fizice a trei autovehicule second-hand, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, pentru care nu au fost emise facturi și nu au fost înregistrate venituri din vânzarea acestora în evidența contabilă.

Urmare inspecției fiscale s-a constatat că agentul economic nu a înregistrat aceste venituri în evidența contabilă, diminuând masa profitului impozabil, încălcând astfel dispozițiile secțiunii 8, pct.258(1) din O.M.F.P.nr.3055/2009.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a considerat că au fost încălcate și dispozițiile art.155(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Consecința fiscală a celor constatate a determinat majorarea veniturilor impozabile cu suma de _____ lei și recalcularea masei profitului impozabil în conformitate cu prevederile art.19(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

III. D.G.F.P. Județul Brăila având în vedere susținerile contestatoarei în raport de constatările organului de inspecție fiscală, actele și lucrările dosarului cauzei, precum și reglementările legale aplicabile speței, reține următoarele:

Înainte de a analiza pe fond contestația, organul de soluționare este obligat să se pronunțe cu privire la excepția ridicată de către contestatoare privind nulitatea absolută a actelor administrative fiscale atacate.

Contestatoarea a ridicat această excepție, motivând că a mai fost verificată cu privire la achizițiile intracomunitare de mașini second-hand, de către același inspector fiscal, pentru aceeași obligație fiscală și pentru aceeași perioadă, ceea ce ar fi în contradicție cu prevederile art.105(3) din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând excepția ridicată de către contestatoare, precum și documentele depuse la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că urmare adresei nr.____/____2011 a D.G.F.P. Județul Brăila - Biroul Județean de Informații Fiscale, organul de inspecție fiscală a procedat la efectuarea unui control inopinat la S.C. _____ S.R.L. Brăila, pentru verificarea achizițiilor intracomunitare de bunuri, conform raportului cu neconcordanțele între datele primite prin sistemul VIES și cele declarate prin declarația recapitulativă cod 390, în perioada iulie 2010-ianuarie 2011, încheind procesul-verbal nr.____/____2011.

Din conținutul acestui proces-verbal rezultă că nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare, ci doar s-a consemnat că neconcordanțele evidențiate în rapoartele comunicate de Compartimentul de schimb internațional de informații, sunt reale și sunt datorate mai multor cauze, care sunt enumerate.

Potrivit prevederilor art.94(1), art.96, art.97(1) și (2), art.105(3) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare,

”ART. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea

sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

”ART. 96

Formele și întinderea inspecției fiscale

(1) **Formele de inspecție fiscală** sunt:

a) **inspecția fiscală generală**, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) **inspecția fiscală parțială**, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.

”ART. 97

Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă 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, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) **La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”**

”ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

.....

(3) 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.”

Potrivit prevederilor art.109(1) și (2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, **rezultatul inspecției fiscale se consemnează în raportul de inspecție fiscală, care stă la baza emiterii deciziei de impunere.**

Din reglementările legale reținute, rezultă că inspecția fiscală presupune verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, ori, în speță, din conținutul procesului-verbal nr. ___/___2011, nu rezultă că au fost efectuate astfel de verificări.

Controlul inopinat efectuat cu privire la neconcordanțele evidențiate în rapoartele comunicate de către Compartimentul de schimb internațional de informații, nu poate fi considerat ca fiind o inspecție fiscală generală sau parțială pentru verificarea unei taxe pe o perioadă fiscală, în conformitate cu prevederile legale reținute, pentru a înțelege că au fost

încălcate prevederile art.105(3) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Controlul inopinat a constatat în activitatea de verificare faptică și documentară, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, în speță, adresa nr.____/____2011 a D.G.F.P. Județul Brăila - Biroul Județean de Informații Fiscale.

Pentru motivele reținute, organul de soluționare constată că nu au fost încălcate prevederile legale privind efectuarea inspecției fiscale o singură dată pentru fiecare obligație fiscală.

Pe cale de consecință, excepția formulată de contestatoare se constată a fi neîntemeiată, motiv pentru care se va proceda la analiza pe fond a contestației.

1. Cu privire la obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sumă totală de ____ lei, din care T.V.A. în sumă de ____ lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei, stabilite prin decizia de impunere nr.F-BR ____/____2011, **cauza supusă soluționării este dacă sunt datorate bugetului general consolidat, în condițiile în care contestația nu probează cu documente susținerile din contestația formulată.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat pe de o parte, că la revânzarea de mijloace de transport second-hand, achiziționate din Comunitatea Europeană, agentul economic a aplicat eronat regimul special prevăzut la art.152² (2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, iar pe de altă parte, că nu a colectat T.V.A. în sumă de ____ lei, aferentă livrărilor de autovehicule second-hand, către diverse persoane fizice, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare.

Împotriva acestor constatări se formulează contestație, motivând că stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată și accesoriile acesteia, au fost calculate într-un mod eronat și abuziv, prin schimbarea încadrării regimului de T.V.A. aplicabil achizițiilor intracomunitare de bunuri second-hand și a revânzării lor pe piața internă, de la regim special la regim normal.

În drept, potrivit prevederilor art.152²(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare,

”(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.”

Conform acestor prevederi legale, pentru ca persoana revânzătoare, în speță contestatoarea, să aplice regimul special pentru livrările de bunuri second-hand la intern, trebuia să achiziționeze bunurile din Comunitate, de la unul din furnizorii enumerați la lit.a)-d).

Furnizorii intracomunitari de la care contestatoarea a achiziționat bunurile second-hand, nu se încadrează în rândul celor prevăzuți la lit.a)-d), pentru a înțelege că beneficiază de aplicarea regimului special pentru vânzările la intern.

Contestatoarea nu depune în susținerea contestației dovezi din care să rezulte că persoanele impozabile revânzătoare, în speță furnizorii intracomunitari, au efectuat livrări supuse taxei în regim special.

În consecință, aceasta nu poate beneficia de prevederile art.152²(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și anume, nu poate aplica regimul special la vânzările de bunuri second-hand la intern.

Din conținutul facturii depuse la dosarul cauzei de către organul de inspecție fiscală, rezultă că livrarea intracomunitară a fost efectuată de către furnizorii intracomunitari, în regim de scutire conform prevederilor art.138 din Directiva 2006/112/CE, deci nu a fost aplicat regimul special pentru bunuri second-hand.

Susținerile contestatoarei potrivit cărora organul de inspecție fiscală a calculat într-un mod eronat și abuziv, prin schimbarea încadrării regimului de T.V.A. aplicabil achizițiilor intracomunitare de bunuri second-hand și a revânzării lor pe piața internă, de la regim special la regim normal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru motivele reținute anterior, precum și pentru faptul că, aceste susțineri nu au fost probate cu documente, în speță, cu facturile emise de către furnizorii săi, traduse în limba română.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art.126(8) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care dispun :

”(8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

.....

c) **achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand**, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor art. 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;”

Deci, achiziția intracomunitară de bunuri second-hand nu este impozabilă în România, 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.

Ori, așa cum s-a reținut anterior, contestatoarea nu a probat că mașinile second-hand au fost achiziționate în regim special de taxare.

Conform informațiilor primite de către organul de inspecție fiscală prin sistemul VIES, furnizorii intracomunitari au declarat livrările de mijloace de transport second-hand ca fiind livrări scutite de taxă în conformitate cu prevederile art.138(1) din Directiva 2006/112/EC.

Referitor la susținerea contestatoarei că din prevederile art.130¹(1), art.132¹(1), art.126(9) lit.c) și d), art.141(2) lit.g) și art.142(1) lit.a) din Codul fiscal, reiese faptul că achizițiile intracomunitare sunt operațiuni taxabile în România, dar intră în categoria celor scutite, iar livrarea ulterioară în România a unui bun afectat unei operațiuni scutite, este la rândul ei livrare scutită de T.V.A., dacă nu s-a dedus taxa aferentă achiziției respective, se rețin următoarele:

- art.130¹(1) reglementează ce este achiziția intracomunitară de bunuri,

- art.132¹(1) reglementează locul achiziției intracomunitare de bunuri,

- art.126(9) lit.c) și d) reglementează faptul că pot fi operațiuni impozabile operațiunile scutite de la art.141 și art.142,

- art.141(2) lit.g) dispune că sunt scutite livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul art.141, 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(5) lit.b) și art.145¹,

- art.142(1) lit.a) reglementează scutirea de taxă pentru importul și achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării.

Din reglementările legale invocate în contestație, nu rezultă ceea ce susține contestatoarea, aceasta dând o interpretare proprie acestora, fără să respecte voința legiuitorului.

Nu toate livrările la intern sunt scutite de taxă, ci doar cele care au fost afectate unei activități scutite, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere, ori contestatoarea nu a făcut dovada că livrările de mașini second-hand se încadrează în aceste situații.

De asemenea, susținerea contestatoarei că achiziția de mașini second-hand este scutită de taxă, în conformitate cu prevederile art.142(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, este o interpretare proprie a textului de lege, care nu respectă voința legiuitorului, deoarece livrarea acestora în interiorul țării nu este scutită în orice situație.

Prin aceste susțineri, contestatoarea nu face decât să se contrazică singură, având în vedere că pe de o parte, susține că beneficiază de regimul special pentru bunuri second-hand, pe care de altfel l-a și aplicat până la efectuarea inspecției fiscale, iar pe de altă parte susține că beneficiază de scutire de taxă pentru livrarea acestora la intern, motivat de faptul că livrarea intracomunitară a fost scutită.

Referitor la susținerea contestatoarei că îndeplinește condițiile prevăzute la art.152²(1) lit.d) și e) din Codul fiscal, și deci poate opta pentru aplicarea regimului special de scutire pentru bunurile second-hand, respectiv calcularea T.V.A. la vânzare asupra marjei profitului definit la art.152²(1) lit.g), facem precizarea că textele de lege invocate nu se referă la condiții de aplicare a regimului special, ci cuprind definițiile termenilor de bunuri second-hand, persoană impozabilă revânzătoare și marja profitului.

Contestatoarea susține că îndeplinește condiția prevăzută la art.152²(2) lit.b) din Codul fiscal, respectiv se încadrează la prevederile art.141(2) lit.g) din același act normativ, putând astfel să aplice regimul special de scutire pentru bunurile second-hand vândute în România, despre care am arătat anterior că este o interpretare proprie a acesteia a textului de lege, pentru că nu a făcut dovada că furnizorii intracomunitari au aplicat scutirea de taxă, conform art.141(2) lit.g) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește punctul de vedere al contestatoarei, motivat pe prevederile de la pct.9 din H.G.nr.44/2004, că dacă furnizorul intracomunitar efectuează o livrare scutită, atunci și ea efectuează o achiziție intracomunitară scutită, facem precizarea că nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece excede prevederilor legale invocate.

Susținerea contestatoarei potrivit căreia în anexele la raportul de inspecție fiscală, cu privire la recalcularea T.V.A. în regim normal de taxare, a constatat că recalcularea s-a făcut în mod abuziv, deoarece au aplicat cota asupra valorilor de vânzare a autoturismelor, valori stabilite deja de societate și înscrise în facturile clienților, în care T.V.A. a fost calculată la marja de profit, că acestea conțin erori de calcul matematic și de metodologie aplicată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece nu sunt detaliate erorile de calcul matematic și de metodologie, precum și pentru faptul că aceasta nu a depus în susținere o anexă din care să rezulte un calcul corect și o metodologie corectă, care să demonstreze contrariul celor constatate de către organul de inspecție fiscală.

Cu privire la suma de ____ lei, reprezentând T.V.A. colectată aferentă livrărilor de autovehicule second-hand, către diverse persoane

fizice, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare, contestatoarea nu argumentează contestația.

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată neîntemeiată și nemotivată contestația cu privire la T.V.A. în sumă de ____ lei și pe cale de consecință, va proceda la respingerea acesteia pentru aceste motive.

Referitor la majorările de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei, se reține principiul de drept accesoriul urmează principalul, urmând să fie respinsă ca neîntemeiată și nemotivată contestația și pentru acest capăt de cerere.

2. Cu privire la diminuarea pierderii fiscale cu suma de ____ lei, **cauza supusă soluționării este dacă se poate soluționa pe fond contestația, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a stabilit starea de fapt fiscală.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat vânzarea către persoane fizice a trei autovehicule second-hand, în baza unor contracte de vânzare-cumpărare, pentru care nu au fost emise facturi și nu au fost înregistrate venituri din vânzarea acestora în evidența contabilă, și a dispus diminuarea pierderii fiscale pe semestrul I 2011 cu suma de ____ lei.

Împotriva acestei măsuri, contestatoarea formulează contestație, motivând că nu a fost luată în calcul și cheltuiala aferentă scăderii din gestiune a acestora, conform art.19(1) din Codul fiscal.

Analizând susținerea contestatoarei în raport de constatarea organului de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că la art.94(2) lit.e) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală are ca atribuție și ”e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”

În conformitate cu prevederile art.19(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ”(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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Întrucât, organul de soluționare nu se poate substitui organului de inspecție fiscală cu privire la verificarea metodei utilizate de către contestatoare la scăderea din gestiune a bunurilor vândute, este în imposibilitatea de a se pronunța pe fondul cauzei.

În drept, potrivit prevederilor art. 216 (3) și (3¹) din O.G. nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare,

”(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

În aplicarea acestor prevederi legale, la pct.11.5, pct.11.6 și pct.11.7 din O.P.A.N.A.F.nr.2137/2011, se dispune:

”11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Pentru motivele de fapt și de drept reținute, organul de soluționare constată că nu se poate pronunța pe fond cu privire la capătul de cerere privind diminuarea pierderii fiscale cu suma de ____ lei, și în consecință, va pronunța soluția de desființare parțială a măsurii dispusă prin dispoziția de măsuri nr.____/____2011, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației.

3. Cu privire la contestația formulată împotriva deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-BR ____/____2011, **cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care contestația nu motivează acest capăt de cerere.**

În fapt, organul de inspecție fiscală a emis decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-BR ____/____2011, pentru impozitul pe profit.

Împotriva acestui act administrativ fiscal contestația formulează contestație, dar nu aduce argumente în susținerea acesteia.

În drept, potrivit prevederilor art.206(1) lit.c) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare,

”ART. 206

Forma și conținutul contestației

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

.....

c) motivele de fapt și de drept;”

Având în vedere aceste prevederi legale, organul de soluționare constată că nu se poate substitui contestației cu privire la motivele pentru care a înțeles să formuleze contestația și în consecință, nu se va

pronunța pe fondul cauzei, urmând să respingă acest capăt de cerere ca nemotivat.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.210(1) și art.216(1) și (3) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. ____ S.R.L. Brăila, pentru suma totală de ____ lei, din care T.V.A. în sumă de ____ lei și majorări de întârziere aferente T.V.A. în sumă de ____ lei, stabilite prin decizia de impunere nr.F-BR ____/____2011.

2. Desființarea parțială a dispoziției de măsuri nr. ____/____2011, pentru suma de ____ lei, reprezentând diminuarea pierderii fiscale, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare și va viza aceeași perioadă și același obiect al contestației.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației pentru capătul de cerere privind decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-BR ____/____2011.

Prezenta decizie este definitivă în calea administrativă de atac conform prevederilor art. 210(2) din O.G.nr.92/2003, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare și poate fi atacată în termen de șase luni de la comunicare la Curtea de Apel Galați, conform prevederilor art. 218(2) din același act normativ.

DIRECTOR EXECUTIV,