

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL MARAMURES
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

Decizia nr. 158 din 09.09.2009 privind solutionarea contestatiei formulate de **SC X SRL**, cu domiciliul fiscal in BM, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr. /05.08.2009 si reinregistrata sub nr. /13.08.2009

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr. /13.08.2009 asupra contestatiei depuse de SC X SRL, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr. /13.08.2009.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere nr. /16.06.2009 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 11.06.2009 si are ca obiect suma totala de lei, reprezentand:

- lei - taxa pe valoarea adaugata;
- lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea acesteia si anulara actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Conform art. 152² alin. (1) lit. h) si (2) din Legea nr. 571/2003 se aplica regimul special pentru taxarea masinilor second-hand

achizitionate din interiorul Comunicatii iar persoana impozabila revanzatoare va aplica regimul special pentru livrarile de bunuri second-hand pe care le-a achizitionat din interiorul Comunitatii de la o persoana impozabila.

Aplicarea regimului special pentru taxarea livrarilor de bunuri secon-hand nu trebuie notificata organului fiscal competent.

Conform art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevazute la art. 155¹ alin. (1), precum si de art. 155 alin. (5).

Intrucat prevederile referitoare la mentiunile inscrise in facturi de fiecare stat membru pot sa difere de cele stabilite de legislatia din Romania, in cazul aplicarii regimului special pentru bunuri second-hand, respectiv autoturisme, este necesar ca in factura sa existe o mentiune in acest sens care sa faca referire la un articol din Directiva 112 ori, in lipsa acesteia o simpla informare cu privire la taxa.

Comparand mentiunile prevazute de Codul fiscal, pe care trebuie sa le cuprinda in general o factura, cu mentiunile prevazute de facturile neluate in considerare de organul fiscal, SC X SRL afirma ca pe facturile furnizorilor din G sunt mentionate referiri cu privire la faptul ca "este vorba despre o livrare in interiorul comunitatii scutita de impozite", fapt care duce la concluzia ca nu se datoreaza taxe.

Astfel in cazul de fata apare ca facturat un pret determinat insa nu se face nici o referire la taxa pe valoarea adaugata, in sensul cuprinderii ei in pretul negociat sau al adaugarii la acesta.

Art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal instituie regula prin care persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata este "persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile", fapt care conduce la obligatia taxei de catre vanzator doar in doua cazuri practice diferite, respectiv efectuarea de operatiuni pe teritoriul tarii sau efectuarea de operatiuni intracomunitare.

Asadar, in cazul in care partile au convenit un pret prin contract, fara a face mentiuni cu privire la taxa pe valoarea adaugata, iar vanzatorul inscrie pe o factura o taxa aplicabila la intregul pret

convenit, acesta este persoana ce va fi obligata la plata taxei si nu cumparatorul (beneficiarul).

Situatia este identica si in aceasta speta, intrucat contractul cu privire la pretul convenit cu furnizorii externi de autovehicule prevedea pentru aceste operatiuni un pret determinat (fix), in care furnizorul dadea asigurari certe ca taxa este inclusa (pe marja), in caz contrar (neincluderea) acest lucru insemnand o situatie care ar fi afectat activitatea SC X SRL putand fi obligata pe de o parte ca beneficiar sa plateasca o suma superioara fata de pretul contractat si pe de alta parte sa nu poata efectua o revanzare a bunului (acesta fiind obiectul de activitate al firmei) decat la un pret mult superior fata de pretul de piata pentru bunuri identice.

Acest lucru presupunea ca pentru a putea efectua acte de comert societatea urma sa fie obligata sa vanda un bun in pierdere dar cu consecinta platii taxei pe valoarea adaugata calculata la pretul de achizitie, situatie care ar fi condus-o la faliment.

In consecinta, societatea considera ca in conformitate cu prevederile Codului fiscal poate desfasura activitati aplicand regimul special al marjei pentru autoturisme second-hand achizitionate din Comunitate.

Mai mult, furnizorul extern a dat societatii asigurari certe referitoare la faptul ca, in pretul negociat este inclusa taxa pe marja, iar in aceste conditii apare ca evidenta retinerea eronata de obligatii fiscale in sarcina societatii de catre organele de inspectie fiscala.

SC X SRL solicita ca, in ipoteza in care argumentele prezentate nu vor fi luate in considerare sa fie anulate majorarile de intarziere stabilite cu ocazia controlului intrucat nu a actionat cu intentia de a prejudicia bugetul de stat.

De la data inceperii controlului, societatea a dat toate lamuirile si explicatiile necesare pentru clarificarea modului de colectare a taxei.

Datorita faptului ca inspectorii fiscali au avut suspiciuni referitoare la efectuarea tranzactiilor intracomunitare, solicitand informatii suplimentare, care au prelungit cu peste 1 an perioada de finalizare a controlului fiscal, a rezultat o acumulare suplimentara de impozit de plata, impus fortat, care nu este in nici un caz imputabil

societatii, aplicarea majorarilor de intarziere reprezentand o masura abuziva.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 11.06.2009, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala generala si a vizat perioada 01.12.2005 - 30.04.2009.

Obiectul principal de activitate al societatii este "Comert cu autoturisme si autovehicule usoare" (cod CAEN 4511)

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat in anul 2007 autoturisme din comunitatea europeana (G), in regim second-hand pe care le-a vandut in lunile mai, iunie si iulie 2007, aplicand regimul marjei profitului.

Conform legislatiei in vigoare, existand suspiciuni referitoare la efectuarea tranzactiilor intracomunitare, organele de inspectie fiscala au solicitat CSII informatii asupra legalitatii si realitatii acestor operatiuni prin formularele SCAC 2004 (un numar de 12 controale incrucisate in G la societatile de unde SC X SRL a achizitionat masini care au fost vandute ulterior sub regimul marjei).

Din raspunsurile primite de la CSII si din rapoartele anexate, rezulta ca aceste livrari au fost efectuate ca livrari intracomunitare de bunuri care nu au indeplinit conditiile pentru aplicarea regimului marjei profitului (conditia care prevede ca taxa pe valoarea adaugata este aplicata asupra marjei profitului daca mijlocul de transport nu a facut obiectul unei recuperari de taxa inainte de achizitie pe teritoriul german si a fost comercializat sub regimul marjei de catre partenerul strain), fiind tratate de catre operatorii germani ca livrari intracomunitare de bunuri fara taxa, livrari ce le declara prin VIIES, fapt ce da nastere la diferente mari de raportare.

Operatorul roman o trateaza ca o achizitie supusa marjei profitului si nu o declara prin declaratia 390.

Ca urmare a controalelor incrucisate au fost formulate raspunsuri conform carora "vanzarea nu a fost taxata prin aplicarea

regimului marjei profitului ci a fost tratata ca o livrare intracomunitara de bunuri, scutita de taxa "(citata din raspunsul nr...../08.10.2008 emis de catre organele de control din G), motiv pentru care agentul economic verificat trebuia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata din valoarea facturata la intern si nu sa aplice regimul marjei.

In luna mai 2007 societatea a efectuat vanzari catre persoane fizice in suma de lei, achizitionate la valoarea de lei si a aplicat taxa pe valoarea adaugata asupra marjei profitului in suma de lei, colectand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei. Avand in vedere ca societatea ar fi trebuit sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, din valoarea facturata la intern de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei.

In luna iunie 2007 societatea a efectuat vanzari catre persoane fizice in suma de lei, achizitionate la valoarea de lei, si a aplicat taxa pe valoarea adaugata asupra marjei profitului in suma de lei, colectand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei. Avand in vedere ca societatea ar fi trebuit sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de lei din valoarea facturata la intern de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei.

In luna iulie 2007 societatea a efectuat vanzari catre persoane fizice in suma de lei, achizitionate la valoarea de lei si a aplicat taxa pe valoarea adaugata asupra marjei profitului in suma de lei, colectand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei. Avand in vedere ca societatea ar fi trebuit sa colecteze taxa pe valoarea adaugata in suma de lei din valoarea facturata la intern de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei.

Societatea a incalcat prevederile art.152² alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform caruia regimul special nu se aplica pentru livrarile efectuate de o persoana impozabila revanzatoare pentru bunurile achizitionate in interiorul Comunitatii de

la persoane care au beneficiat de scutire de taxe, conform art. 142, alin. (1) lit. a), e) si g) si art. 143 alin. (1) lit. h) - m), la cumparare, la achizitia intracomunitara sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei, calculate conform art. 120 alin. (2) din Ordonanta Guvenului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 11.06.2009 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../16.06.2009 prin care organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X SRL obligatii fiscale suplimentare in suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr./16.06.2009, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL a procedat in mod corect aplicand regimul special prevazut de art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru livrarile de bunuri second-hand si implicit daca datoreaza aceasta suma.

In fapt, SC X SRL a achizitionat in anul 2007, din Comunitatea Europeana, respectiv din G, autoturisme second-hand, pe care le-a vandut in lunile mai, iunie si iulie 2007, aplicand regimul special pentru livrarile de bunuri second-hand achizitionate din interiorul

Comunitatii, prevazut de art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In timpul inspectiei fiscale, existand suspiciuni cu privire la efectuarea tranzactiilor comunitare, organele de inspectie fiscala au solicitat Compartimentului de Schimb International de Informatii din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala informatii asupra legalitatii si realitatii acestor operatiuni, respectiv efectuarea a 12 controale incrucisate in G la societatile de unde SC X SRL a achizitionat masinile vandute ulterior aplicand regimul special.

Conform raspunsurilor primite de la Compartimentul de Schimb International de Informatii si rapoartelor anexate, aceste livrari au fost efectuate ca livrari intracomunitare de bunuri care nu au indeplinit conditiile pentru aplicarea regimului special.

Avand in vedere ca in urma controalelor incrucisate efectuate la firmele furnizoare, organele de control din G au precizat ca vanzarile nu au fost taxate prin aplicarea regimului special, fiind tratate ca livrari intracomunitare de bunuri, scutite de taxa, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 11.06.2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL nu trebuia sa aplice regimul special ci sa colecteze taxa pe valoarea adaugata la valoarea inscrisa in facturile fiscale de vanzare a autoturismelor in tara si au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei.

In drept, art. 152² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(1) In sensul prezentului articol:

d) bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite in starea in care se afla sau dupa efectuarea unor reparatii, altele decat operele de arta, obiectele de colectie sau antichitatile, pietrele pretioase si alte bunuri prevazute in norme;

e) persoana impozabila revanzatoare este persoana impozabila care, in cursul desfasurarii activitatii economice, achizitioneaza sau importa bunuri second-hand si/sau opere de arta, obiecte de colectie sau antichitati in scopul revanzarii, indiferent daca respectiva persoana impozabila actioneaza in

nume propriu sau in numele altei persoane in cadrul unui contract de comision la cumparare sau vanzare;

g) marja profitului este diferenta dintre pretul de vanzare aplicat de persoana impozabila revanzatoare si pretul de cumparare (...)

(2) Persoana impozabila revanzatoare va aplica regimul special pentru livrarile de bunuri second-hand, opere de arta, obiecte de colectie si antichitati, altele decat operele de arta livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care exista obligatia colectarii taxei, bunuri pe care le-a achizitionat din interiorul Comunitatii, de la unul dintre urmasorii furnizori:

d) o persoana impozabila revanzatoare, in masura in care livrarea de catre aceasta a fost supusa taxei in regim special.

(11) Regimul special nu se aplica pentru:

a) livrarile efectuate de o persoana impozabila revanzatoare pentru bunurile achizitionate in interiorul Comunitatii de la persoane care au beneficiat de scutire de taxa, conform art. 142 alin. (1) lit. a) si e)-g) si art. 143 alin. (1) lit. h)-m), la cumparare, la achizitia intracomunitara sau la importul de astfel de bunuri ori care au beneficiat de rambursarea taxei;

Luand in considerare prevederile legale citate si avand in vedere raspunsurile formulate de organele de control din Germania in urma controalelor incrucisate, conform carora vanzarile efectuate de catre societatile germane catre SC X SRL au fost tratate ca livrari intracomunitare de bunuri, scutite de taxa pe valoarea adaugata si nu ca livrari supuse taxei in regim special, se retine ca SC X SRL a aplicat in mod eronat regimul special pentru autoturismele second-hand vandute in tara.

Astfel, societatea trebuia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata din valoarea facturata cumparatorilor din tara si nu sa taxeze livrarile la cota de marja a profitului.

Sustinerea contestatoarei ca organele de inspectie fiscala au retinut in mod gresit ca regimul special nu se aplica pentru livrarile de bunuri second-hand, desi acest lucru este prevazut de art. art. 152² alin. (1) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu poate fi

retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece prin actele administrative fiscale atacate organele de inspectie fiscala nu au stabilit ca regimul special nu se aplica pentru bunurile second-hand ci doar ca in acest caz nu au fost indeplinite conditiile legale pentru aplicarea regimului.

Nu poate fi retinuta nici sustinerile contestatoarei ca pe facturile furnizorilor germani este inscris un pret determinat fara sa se faca nici o referire la taxa pe valoarea adaugata, in sensul cuprinderii ei in pretul negociat sau al adaugirii la acesta, in aceasta situatie taxa reprezentand un element al pretului si ca furnizorii externi i-au dat asigurari certe ca in pretul negociat este inclusa taxa aplicata la marja profitului, deoarece chiar in contestatie se precizeaza ca pe facturile respective se mentioneaza ca "este vorba de o livrare in interiorul comunitatii scutita de impozite" iar din raspunsurile organele de control germane reiese clar a fost vorba de livrari intracomunitare de bunuri, scutite de taxa pe valoarea adaugata si nu de livrari la care sa aplicat regimul special.

In concluzie, SC X SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca SC X SRL datoreaza majorarile de intarziere in suma de lei stabilite prin decizia de impunere nr./16.06.2009.

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionat anterior, SC X SRL datoreaza taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

In drept, art. 115 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, devenit in urma republicarii acestui act normativ art. 119, care precizeaza:

“ Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere”.

Art. 116 alin. (1) si (5) din acelasi act normativ, devenit in urma republicarii art. 120 alin. (1) si (7) prevede:

“Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, neachitata la scadenta, SC X SRL datoreaza majorarile de intarziere in suma de lei.

Sustinerea contestoarei ca organele de inspectie fiscala nu au finalizat inspectia fiscala in termenul legal de 3 luni prevazut de Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avand drept consecinta calcularea majorarilor de intarziere pe perioada cand inspectia fiscala a fost suspendata, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece conform art. 104 alin. (1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(1) Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni.

(3) Perioadele in care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse in calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).” si art. 2 lit. g) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale care prevede:

“Inspectia fiscala poate fi suspendata cand este indeplinita una dintre urmatoarele conditii si numai daca neindeplinirea acesteia impiedica finalizarea inspectiei fiscale:

g) necesitatea solicitarii unor informatii suplimentare din alte state membre ale Uniunii Europene cu privire la operatiunile intracomunitare ale contribuabilului verificat”, inspectia fiscala a fost suspendata conform referatului nr...../19.05.2008, pana la data primirii informatiilor solicitate autoritatilor germane cu privire la achiziitiile intracomunitare, aceasta fiind reluata de la data comunicarii nr...../04.06.2009, astfel ca organele de inspectie fiscala nu au depasit durata legala de 3 luni, perioada suspendarii inspectiei fiscale nefiind inclusa in calculul duratei acesteia.

In concluzie, pentru capatul de cerere in suma de lei, reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC X SRL, cu domiciliul fiscal in B M.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR COORDONATOR