



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. ____ / ____ 2010
privind soluționarea contestației depusă de
X

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală coordonare inspecție fiscală, printr-o adresa, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor, asupra contestației formulată de **X**, cu sediul social în X, împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale coordonare inspecție fiscală - Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația are ca obiect:

- taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere, așa cum rezultă din semnătura aplicată pe adresa de înaintare a deciziei de impunere și de data depunerii contestației, conform ștampilei Registraturii Ministerului Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală aplicată pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunte asupra contestației.

I. X contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de coordonare inspecție fiscală – Activitatea de inspecție fiscală prin decizia de impunere, motivând următoarele:

În fapt, în perioada verificată s-a constatat că societatea a aplicat eronat regimul special pentru vanzarile de bunuri second hand catre persoane fizice încălcând prevederile art.152² alin.7 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe facturile de achiziție de la furnizorii de autoturisme second-hand din X este înscris articolul din legislația germană conform căruia autoturismele au beneficiat de o livrare intracomunitară scutită.

Societatea contestă suma totală de X lei, compusă din TVA în sumă Y lei, aferentă perioadei X, și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de Y lei, determinate pentru perioada Y și consideră că nu a încălcat nici o dispoziție legală în materie fiscală și/sau comercială cu privire la TVA.

Astfel, societatea susține în primul rând faptul că în legislația noastră, atât în Legea nr.571/2003 cât și în Normele de aplicare ale Codului Fiscal, nu există nici o prevedere care să oblige contribuabilul cumpărător să solicite vânzătorului o notificare scrisă pentru aplicarea regimului special.

De altfel, societatea susține că nici în legislația germană nu există prevederi clare pentru o formulă exactă a regimului fiscal aplicat.

Societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că pe facturile de achiziție de la furnizorii de autoturisme second-hand din X este înscris articolul din legislația germană conform căruia autoturismele au beneficiat de o livrare intracomunitară scutită întrucât pe nicio traducere legalizată a facturilor nu se regăsește sintagma “livrare intracomunitară” și nici regimul fiscal aplicat. Majoritatea facturilor de achiziție provin de la cea mai mare companie de licitații din X. Societatea susține că pe toate aceste facturi se observă evidențiat separat marja de profit a companiei Y, lucru care a dus la concluzia societății că la facturare a fost aplicat TVA pe marja de profit și drept urmare, același lucru putea fi aplicat și la revânzare. Casele de licitații prin intermediul cărora sunt comercializate obiecte și autoturisme second-hand beneficiază de un regim special statuat prin art.333 din Directiva europeană 112. Societatea susține și faptul că facturile de la furnizorii externi, în forma tradusă, respectă prevederile legale în materie, în vigoare.

Societatea precizează în continuare că facturile de vânzare conțin expresia “TVA inclus și nedeductibil, conform art.126, alin.8, lit.c)”, din Codul fiscal, că a achiziționat și revândut numai autoturisme second-hand iar prin facturile emise a fost încasat TVA pe marja de profit conform art.126, alin.8, lit.c) din Codul fiscal. Societatea precizează că nici în cazul vânzării autoturismelor către persoane juridice nu a încasat TVA în cotă de 19%

aplicat la valoarea netă, deși acest lucru ar fi dus în final la o rambursare a acestei taxe de la bugetul de stat.

Societatea susține în continuare că în mod greșit organele de inspecție fiscală au stabilit că în 2007 a depășit plafonul legal stabilit conform art.156.1, alin.2 din Codul fiscal și au considerat că perioada fiscală pentru declararea și virarea TVA de către X devine luna calendaristică.

Societatea precizează că a colectat TVA pe marja de profit, iar cifra de afaceri a companiei a reprezentat-o suma marjelor de profit, suma colectată ca TVA fiind plătită trimestrial. Schimbând cifra de afaceri ca fiind suma totală a prețurilor autoturismelor achiziționate, aceasta crește substanțial iar societatea se transformă într-una plătitoare de TVA lunar.

Așadar, societatea susține că majorările de întârziere aferente TVA, stabilite în urma inspecției fiscale, au stat la baza schimbării valorii impozabile și au fost aplicate la sume ce nu au fost niciodată colectate.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de coordonare inspecție fiscală – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

În perioada X, organele de inspecție fiscală au constatat X a efectuat achiziții intracomunitare de autoturisme second-hand din X iar pe facturile de achiziție este înscris articolul din legislația germană conform căruia autoturismele au beneficiat de o livrare intracomunitară scutită, fapt care reiese și din Raportul emis de către Direcția Generală de Informații Fiscale, din care rezultă că operatorii din X au declarat inclusiv în sistemul VIES livrări intracomunitare scutite către X.

Pe baza jurnalelor de vânzări prezentate de societate și conform situației anexate, a rezultat că autoturismele achiziționate au fost vândute către persoane fizice și juridice, aplicându-se prevederile art.137 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat societatea a vândut bunurile prin aplicarea regimului special pentru livrarile de bunuri second hand intrucat nu erau indeplinite condițiile prevăzute de art.126 și art. 152² alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că la vânzarea autovehiculelor second-hand pe teritoriul României, X avea obligația de a aplica regimul normal de TVA, în sensul de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor second-hand, nu doar la marja de profit aferent vânzărilor, astfel că au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de Y 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:

Perioada verificată: X.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare îndeplinește condițiile impuse de lege pentru aplicarea regimului special de taxare la revânzare către clienții din România a bunurilor second-hand achiziționate din interiorul Comunității Europene în condițiile în care la achiziția intracomunitară s-a aplicat regimul normal de TVA respectiv a aplicat taxarea inversă.

În fapt, X a achiziționat din interiorul Comunității Europene în perioada supusă verificării, automobile second - hand în regim normal de taxă pe valoarea adăugată pe care le-a revândut în țară aplicând cota de taxa pe valoarea adăugată doar asupra marjei de profit calculată de societate pentru fiecare vânzare în parte.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a aplicat în mod eronat regimul special pentru bunurile second-hand, încălcând prevederile art.152² alin.11 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care trebuia să colecteze TVA la prețul de vânzare, și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă revânzărilor de automobile second - hand în baza facturilor fiscale emise de contestatoare către clienți din România în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de Y 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 01.01.2007:

“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 că:

“ 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;

(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.

La art.126 alin.(8) 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 citate 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) lit.a) și b)”* 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”*.

Societatea nu face dovada faptului că a achiziționat bunurile second - hand de la unul din furnizorii prevăzuți la art.152², alin.2 lit.a-d iar pe facturile de cumpărări primite de X de la furnizorii din Uniunea Europeană nu este înscrisă mențiunea prevăzută la art.152² alin.12 din Codul fiscal *“TVA inclusă și nedeductibilă”*, legislația referitoare la TVA fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunității.

Societatea nu face de asemenea 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 112 pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand potrivit art.126 alin.(8) din Legea nr.571/2003.

Astfel, se reține că furnizorii de autoturisme second-hand din Comunitatea Europeană au facturat aceste bunuri către X fără taxa pe

valoarea adăugată, contestatoarea comunicând acestora codul său de înregistrare în scopuri de TVA și a aplicat la achiziție taxare inversă înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă atât ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă cât și ca taxa pe valoarea adăugată colectată, de unde rezultă că furnizorul nu a aplicat regimul special de taxare pentru operațiunile respective pentru a putea fi considerate neimpozabile în România.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv facturi de cumpărare, rezultă că bunurile respective nu au fost taxate în statul membru furnizor conform regimului special în sensul art.333 din Directiva 112 ci aceștia au efectuat o livrare intracomunitară scutită de TVA, impozitarea urmând a se efectua în țara de destinație conform prevederilor legale.

Referitor la susținerea contestatoarei că *“nici în legislația germană nu există prevederi clare pentru o formulă exactă a regimului fiscal aplicat”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum s-a reținut mai sus actele normative în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale prevăd în mod expres condițiile în care persoana revânzătoare poate aplica regimul special de taxare prevăzut pentru bunuri second-hand achiziționate din UE, condiții care nu sunt îndeplinite în cazul în speță, legislația referitoare la TVA fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunității.

Referitor la susținerea contestatoarei că *“pe nicio traducere legalizată a facturilor germane nu se regăsește sintagma “livrare intracomunitară” și nici regimul fiscal aplicat. Majoritatea facturilor de achiziție provin de la cea mai mare companie de licitații din X. Pe toate aceste facturi se observă evidențiat separat marja de profit a companiei X, lucru care a dus la concluzia societății că la facturare a fost aplicat TVA pe marja de profit și drept urmare, același lucru putea fi aplicat și la revânzare. Casele de licitații prin intermediul cărora sunt comercializate obiecte și autoturisme second-hand beneficiază de un regim special statuat prin art.333 din Directiva europeană 112. Mai arătăm și faptul că facturile de la furnizorii externi, în forma tradusă, respectă prevederile legale în materie, în vigoare”*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, în urma verificărilor facturilor de achiziție de la furnizorii de autoturisme second-hand precum și din corespondența electronică purtată de organele de inspecție fiscală cu instituțiile similare din X s-a constatat că pe facturile de proveniență din X este înscris articolul din legislația germană conform căroră autoturismele au beneficiat de o livrare intracomunitară scutită, fapt care reiese și din Raportul emis de către Direcția Generală de Informații Fiscale, din care rezultă că operatorii din X, printre care și compania Y la care face referire societatea, au declarat inclusiv în sistemul VIES livrări intracomunitare de bunuri scutite efectuate către societatea X.

Referitor la susținerea contestatoarei că *“facturile de vânzare întocmite de către X conțin expresia “TVA inclus și nedeductibil, conform art.126, alin.8, lit.c)”, din Codul fiscal”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât 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 contestatoarei că *“în mod greșit inspecția fiscală a apreciat că în anul 2007 X a depășit plafonul legal stabilit conform art.156.1, alin.2 din Codul fiscal și astfel a considerat că perioada fiscală pentru declararea și virarea TVA de către X devine luna calendaristică”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, organele de inspecție fiscală nu au stabilit TVA de plată pentru depășirea plafonului ci ca urmare a aplicării în mod eronat a regimului special pentru bunurile second-hand, iar cifra de afaceri a fost stabilită ca diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, organele de inspecție fiscală calculând corect baza de impozitare conform art.137 alin.(1) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că:*

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

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

și în funcție de aceasta stabilind corect și cifra de afaceri care a depășit plafonul legal menționat în art.156¹ alin.(2), perioada fiscală pentru declararea și virarea taxei pe valoarea adăugată devenind luna calendaristică.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate, documentele existente la dosarul cauzei, urmează a se respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă vânzărilor de bunuri second-hand efectuate de X către clienți din România în baza facturilor fiscale emise în perioada supusă verificării, în sumă totală de **X lei**.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **Y lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere faptul că stabilirea de majorări aferente TVA în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar în ceea ce privește TVA în sumă de **X lei** a fost respinsă ca neîntemeiată contestația X, aceasta se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **Y lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*".

Pentru considerentele arătate în temeiul art.126, art.137, art.141, art.152² din Legea nr.571/2003, pct.64 alin.(7) din HG nr.44/2004, art.216 din OG nr.92/2003, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X, împotriva Deciziei de impunere pentru:

- taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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