



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199754
Fax : + 021 3368548
e-mail :Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. / 2010 privind soluționarea contestațiilor formulate de **X**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice printr-o adresa asupra contestației formulata de X cu sediul in X, inregistrata la ORC de pe langa Tribunalul X sub nr.J, avand CUI împotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala a Direcției Generale a Finanțelor Publice - Activitatea de inspectie fiscala.

Prin Hotărârea nr.X publicată în MO X s-a hotărât dizolvarea și lichidarea X și numirea doamnei X în calitate de lichidator.

Urmare adreselor transmise de Direcția generală de soluționare a contestațiilor, doamna X în calitate de lichidator, prin adresa X precizează faptul că înțelege să-și însușească contestația formulată de X.

Contestația are ca obiect:

- taxă pe valoarea adăugată
- majorari de întârziere aferente.

Contestația a fost depusa în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare in raport de data comunicării deciziei de impunere contestate, potrivit semnaturii de primire de pe decizia de impunere și de data depunerii contestației, potrivit ștampilei registraturii Direcției Generale a Finanțelor Publice.

Intrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art. 207 și art.209 alin.(1) lit.b din OG 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 pronunțe asupra contestației formulata de X.

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

Principala activitate a societății o reprezintă comerțul cu automobile second hand, respectiv achiziționarea de automobile din X și revanzarea acestora pe teritoriul României, iar societatea a furnizat partenerilor din UE codul valabil de TVA fapt pentru care furnizorii au facturat bunurile în regim de scutire de TVA, obligația de plată a TVA fiind în statul de destinație al bunurilor, respectiv România.

Contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a aplicat eronat regimul special pentru vânzările de bunuri second hand către persoane fizice deși art.152² alin.7 din Codul fiscal prevede posibilitatea persoanei impozabile revanzatoare de a aplica fie regimul normal de taxare, fie regimul special. Aplicarea regimului special presupune îndeplinirea unor condiții specifice și atrage totodată obligații speciale pentru persoana revanzatoare, iar odată îndeplinite condițiile, alegerea unuia din cele două regimuri este un drept exclusiv al contribuabilului. Societatea susține că operațiunile de achiziție pe care le-a desfășurat îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 152² alin.2 lit.b iar organele de inspecție fiscală în mod eronat au reținut că această condiție nu este îndeplinită nefiind vorba de unul din cazurile prevăzute de art.141 alin. lit.g din Codul fiscal.

În susținerea cauzei societatea invocă Directiva Consiliului nr.2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată care nu reglementează în mod exhaustiv operațiunile ce pot fi scutite de TVA.

Totodată X susține că în situația în care s-ar aplica TVA și la marja de profit s-ar încălca principiile de bază ale TVA și OUG 17/2000 privind TVA.

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

Pentru achizițiile de automobile second hand de la diverse firme din X, X a furnizat codul valabil de tva, fapt pentru care furnizorii au emis facturi în regim de scutire de tva, obligația de plată a tva fiind în România și se efectua prin nota contabilă 4426=4427. La vânzarea bunurilor societatea avea obligația să colecteze tva la întreaga valoare de vânzare a bunului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat societatea a vândut bunurile către persoane fizice prin aplicarea regimului special pentru livrările de bunuri second hand întrucât nu erau îndeplinite condițiile prevăzute de art.126 din Codul fiscal.

Totodată organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate face dovada că societatea a achiziționat bunurile second hand de la unul din furnizorii prevăzuți la art.152² alin.2 din Codul fiscal, iar facturile de cumpărări nu au înscrisă mențiunea prevăzută la art.152² alin.12 respectiv „TVA inclusă și nedeductibilă”.

De asemenea s-a constatat că societatea nu detine pentru achizițiile intracomunitare declarație sau dovada că furnizorii nu au beneficiat de scutire sau rambursarea taxei pe valoarea adăugată potrivit pct.64 din HG 44/2004. Conform prevederilor art.152² alin.12 coroborat cu pct.64 din HG 44/2004 persoana impozabilă revanzatoare care utilizează regimul special de taxare trebuie să îndeplinească anumite condiții pe care organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu le îndeplinește, respectiv nu detine nici unul din documentele prevăzute de textul de lege.

Mai mult s-a constatat că autoritatea fiscală din X prin formularul SCAC 2004 a solicitat informații privind modul în care au fost înregistrate în România livrările de mașini second hand pentru a vedea dacă au fost respectate prevederile în domeniul tva întrucât în X nu s-a colectat tva. X a solicitat informațiile întrucât dacă mașinile respective ar fi fost comercializate în X în marja de profit, aceasta nu ar mai fi urmărit ce se întâmplă din punct de vedere fiscal în țara de destinație a bunurilor, statul german încasând tva la marja de profit aplicată vânzătorului din acea țară.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că X avea obligația de a aplica regimul normal de TVA, respectiv de a colecta tva la prețul de vânzare al mașinilor second hand, fapt pentru care au calculat tva suplimentară de plată în suma de X lei și majorări de întârziere în suma de Y lei.

Totodată, au fost identificate două facturi emise în luna octombrie 2008, respectiv factura X în valoare de X lei și factura Y în valoare de Y lei. Ambele facturi nu au fost înregistrate în evidența contabilă. Pe ambele facturi

este menționată la rubrica TVA „TVA inclusă și nedeductibilă”. Facturile de achiziție a autovehiculelor vândute nu au fost identificate în documentele primare și în evidența contabilă. S-a calculat un TVA stabilit suplimentar aferent facturilor menționate mai sus în sumă de X lei.

La stabilirea TVA-ului suplimentar a fost luat în considerare TVA-ul care a fost colectat de către societate în mod eronat la marja de profit diminuându-se în mod corespunzător cu această sumă obligația suplimentară.

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 în sumă de X lei și majorări de întârziere în sumă de Y lei 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 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. Astfel, societatea a înregistrat la venituri din vânzarea de autovehicule second-hand suma de X lei, colectând aferent marjei de profit TVA în sumă de Y lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea nu îndeplinește condițiile necesare aplicării regimului special de scutire prevăzute de art.152² alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal motiv pentru care trebuia să colecteze TVA la prețul de vânzare, respectiv la suma de X lei și au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă revânzării 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*".

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că potrivit datelor transmise de organele fiscale din Comunitatea Europeană, prin sistemul VIES, livrările intracomunitare de autoturisme second-hand au fost efectuate în regim normal de taxă pe valoarea adăugată, cumpărătorul X comunicând firmelor furnizoare codul valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale competente din România.

La recepția bunurilor, X a aplicat taxarea inversă, înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă atât ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă cât și ca taxa pe valoarea adăugată colectată, operațiunile fiind reflectate în evidența contabilă și în deconturile de TVA, astfel că se reține că furnizorul nu a aplicat regimul special de taxare pentru operațiunile respective pentru a putea fi considerate neimpozabile în România.

Din analiza facturilor de achiziție, anexate la dosarul cauzei, nu rezultă faptul că autoturismele second-hand achiziționate din Comunitate de la un revânzător au fost supuse de către acesta taxării în regim special, nu este înscrisă mențiunea prevăzută la 152² alin.12 din Codul fiscal "*TVA inclusă și nedeductibilă*", astfel se reține că livrările efectuate de furnizorii din spațiul comunitar au caracterul unor livrări intracomunitare în regim normal, legislația referitoare la TVA fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunității.

Faptul că livrările efectuate sunt livrări intracomunitare de bunuri scutite de TVA rezultă și din facturile de cumpărare emise de furnizorii din X.

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 112 ci aceștia 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 contestatoare nu s-ar fi regăsit în Raportul VIES iar acest fapt îngreădește dreptul X 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 112 pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România achizițiile intracomunitare de autovehicole second-hand 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.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația societății potrivit căreia aplicarea unuia dintre cele două regimuri de taxare, respectiv regimul normal sau regimul special “*rezultă din modul în care societatea a calculat și vărsat TVA*”, 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.

Referitor la susținerea contestatoarei că “*nerespectarea obligațiilor ce decurg din aplicarea regimului special nu poate în nici un caz să atragă aplicarea regimului normal ci doar suportarea de către contribuabil a sancțiunilor de natură contravențională atașate acestor obligații*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, prevederile legale sunt de strictă interpretare și trebuie aplicate în sensul în care au fost editate de legiuitor iar necunoașterea sau aplicarea eronată nu absolvă de răspundere pe contribuabil în ceea ce privește achitarea creanței fiscale datorată bugetului de stat. Așa cum am reținut mai sus, nerespectarea condițiilor prevăzute pentru aplicarea regimului special, obligă contribuabilul la aplicarea regimului normal în sensul de a colecta TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor și nu doar la marja de profit aferentă vânzărilor, iar contestatoarea nu face dovada faptului că bunurile în cauză au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special, pentru a putea fi considerate ca neimpozabile în România.

Referitor la susținerea contestatoarei că “*în situația în care s-ar aplica TVA și la marja de profit, am fi puși în situația de a încălca în mod flagrant unul dintre principiile de bază ale taxei pe valoarea adăugată și OUG nr.17/2000 privind TVA, prin aceea că la marja de profit am plăti TVA de 2 ori 19%, adică 38%*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât la stabilirea TVA-ului suplimentar a fost luat în considerare TVA-ul care a fost

colectat de către societate în mod eronat la marja de profit diminuându-se în mod corespunzător cu această sumă obligația suplimentară.

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 în sumă totală de **X lei** aferentă vânzărilor de bunuri second-hand efectuate de X către clienți din România în baza facturilor fiscale emise în perioada supusă verificării.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **X 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 **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** potrivit principiului de drept "*accessoriul 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.