



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR.125 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulate de **SC X SRL** ... cu sediul in localitatea ..., nr. ..., județul

Contestația, a fost formulată împotriva măsurilor dispuse prin **Raportul de inspecție fiscală nr .../...2009** și a **Deciziei de impunere nr. .../...2009**, emisă de Activitatea de inspecție fiscală referitoare la suma de ... **lei**, reprezentând:

- ... **lei** - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... **lei** - majorări aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea comercială contestă **Dispoziția nr. .../...2009** privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă in termenul prevazut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art. 206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2009, societatea comercială susține următoarele:

- societatea a aplicat, în mod legal, regimul special de taxare a mărfurilor second hand aprovizionate de la persoane impozabile revânzătoare, în conformitate cu prevederile art. 152² alin. (2) din Legea nr. 571/2003;
- furnizorul T AG este o firmă elvețiană care are reprezentanță și în Germania de unde s-a cumpărat marfa second hand, în același regim ca și

de la celelalte firme germane pentru care societatea putea să aplice regimul special de taxare;

- societatea nu a aplicat regimul special de taxare pentru mărfurile second hand achiziționate de la firma T Elveția întrucât acestea se află stoc urmând să se aplice regimul normal de taxare pe măsura vânzării acestor mărfuri;

- determinarea bazei de impunere și a creanței fiscale privind taxa pe valoarea adăugată s-a făcut prin încălcarea art. 125¹ alin. (1) pct. 28 din Legea nr. 571/2003, în sensul că, organele de inspecție fiscală nu au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată asupra livrărilor de bunuri ci prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor din vânzarea mărfurilor;

- majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată s-au calculat asupra unei creanțe stabilite eronat.

În susținerea contestației, cu adresa nr. .../...2009, societatea depune, în copie, facturile emise de furnizorii săi în perioada 01.01.2007 – 31.12.2008.

Față de cele susținute, societatea contestatoare solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009 și Deciziei de impunere nr. .../...2009 privind stabilirea obligației suplimentare către bugetul statului, reprezentând: taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. .../...2009 s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată, suplimentară, în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei

În urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat că, societatea a achiziționat din Germania și Elveția, atât mărfuri noi cât și mărfuri second-hand, iar la vânzarea bunurilor a colectat taxă pe valoarea adăugată doar la adaosul comercial, pe considerentul că beneficiază de regim special de taxare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile necesare aplicării regimului special de taxare, întrucât:

- în facturile, pe baza cărora au fost achiziționate mărfurile din Germania, se face mențiunea “livrare intracomunitară scutită de impozitare conform art. 28C Directiva CE 91/680”;

- pentru mărfurile achiziționate din Elveția, societatea a depus declarație vamală de import, a achitat, în vamă, taxa pe valoarea adăugată, taxă dedusă ulterior prin decontul de TVA.

Față de cele constatate, organele de inspecție concluzionează că, societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în regim normal de taxare (19% aplicat asupra veniturilor din vânzarea mărfurilor), astfel că au stabilit, suplimentar, taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei.

III. Având în vedere constatările organelor de control, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare îndeplinește condițiile impuse de lege pentru aplicarea regimului special de taxare la revânzarea către clienții din România a bunurilor second-hand achiziționate din interiorul Comunității Europene, respectiv dacă furnizorul din Comunitate reprezintă o persoană impozabilă revânzătoare care la livrare către România a aplicat regimul special de taxare.

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

Organele de inspecție au constatat că 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 au stabilit, suplimentar, **taxa pe valoarea adăugată colectată** aferentă revânzărilor de bunuri second-hand către clienți din România, în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... 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,

„(2) Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, altele decât operele de artă livrate de autorii sau succesorii de drept ai acestora, pentru care există obligația colectării

taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul dintre următorii furnizori:

- a) o persoană neimpozabilă;
- b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. g);
- c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- d) **o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.**

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

„(11) Regimul special nu se aplică pentru:

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

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

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

(13) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156²;

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

(14) În condițiile stabilite prin norme, persoana impozabilă revânzătoare care efectuează atât operațiuni supuse regimului normal de taxă, cât și regimului special, trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim;

b) să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă, conform art. 156¹ și 156².”

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

„Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

c) achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor art. 152², atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112, sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul art. 333 din Directiva 112;”

Se reține că, potrivit prevederilor legale 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) - c), 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) - c) iar pe facturile de cumpărări primite de **SC X SRL** ... de la furnizorii din Comunitatea Europeană, nu este înscrisă mențiunea prevăzută la art. 152² alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal **“TVA inclusă și nedeductibilă”**, legislația referitoare la TVA fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunității.

De asemenea, societatea nu face dovada faptului că, bunurile au fost taxate în statul membru de unde au fost 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 bunuri second-hand, potrivit art. 126 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv facturi de cumpărare (parte din ele traduse din limba germană în limba română), 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.

Nu pot fi reținute, în soluționarea favorabilă a cauzei, motivațiile contestatoarei referitoare la faptul că:

- societatea nu a aplicat regimul special de taxare pentru mărfurile second hand achiziționate de la firma T Elveția întrucât acestea se află stoc urmând să se aplice regimul normal de taxare pe măsura vânzării acestor mărfuri;

- determinarea bazei de impunere și a creanței fiscale privind taxa pe valoarea adăugată s-a făcut prin încălcarea art. 125¹ alin. (1) pct. 28 din Legea nr. 571/2003, în sensul că, organele de inspecție fiscală nu au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată asupra livrărilor de bunuri ci prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor din vânzarea mărfurilor, întrucât, art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează următoarele:

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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;”

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 **SC X SRL** ... către clienți din România, în perioada supusă verificării, în sumă totală de ... lei.

Potrivit principiului de drept, conform căruia *accesoriul urmează principalul*, se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ... lei.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr. .../...2009 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului ... prin biroul de soluționare a contestațiilor are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.

În drept, art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, D.G.F.P. a județului ..., prin biroul de soluționare a contestațiilor, este competentă să soluționeze **„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală,[...]”**

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede:

„Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului”

Intrucât măsurile stabilite prin **Dispoziția nr. .../...2009** nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului

nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, competența de soluționare revine organului emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 126 alin. (8), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 152² alin. (2) și alin. 11-14 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC X SRL ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2009, pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei - majorări aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR COORDONATOR,

...