



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 : +021 319 97 35
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 a finanțelor publice, 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 localitatea X, împotriva Deciziei de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice - 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 confirmarea de primire și semnătura de pe aceasta și de data depunerii contestației, conform ștampilei Registraturii Direcției generale a finanțelor publice de pe contestație.

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 pronunțe asupra contestației.

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, precizând următoarele:

În fapt, societatea contestă taxa pe valoarea adăugată și penalități de întârziere care au fost stabilite prin Decizia de impunere.

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține declarații din partea furnizorilor externi din care să rezulte că aceștia nu au beneficiat de nici o scutire sau rambursare a taxei pentru cumpărarea, importul sau achiziția intracomunitară a bunurilor livrate către X, astfel că societatea avea obligația ca, la livrarea bunurilor pe teritoriul României să aplice regimul normal de TVA și anume să colecteze TVA la prețul de vânzare al autovehiculelor second-hand, nu doar la marja de profit aferent vânzării către persoane fizice.

Societatea consideră că potrivit art.152^{A2} alin.7 din Codul Fiscal are posibilitatea ca persoană impozabilă revânzătoare de a aplica fie regimul normal de taxare, fie regimul special, astfel încât aplicarea unuia dintre cele două regimuri rezultă din modul în care a calculat și a vărsat TVA. În continuare, societatea concluzionează că aplicarea regimului special presupune îndeplinirea unor condiții specifice și atrage obligații speciale pentru persoana revânzătoare iar îndeplinirea acestora conduce la posibilitatea alegerii unuia dintre cele două regimuri, această posibilitate de a alege fiind un drept exclusiv al contribuabilului. Condiția ce trebuie îndeplinită pentru aplicarea regimului special este enunțată în art. 152^{A2} alin.2 din Codul fiscal și constă în achiziționarea bunului de la un furnizor care se încadrează în una din categoriile prevăzute de această dispoziție. Astfel, societatea precizează că odată ce persoana impozabilă revânzătoare care îndeplinește condiția prevăzută de alin.(2) a optat pentru aplicarea regimului marjei, aceasta îi incumbă unele obligații ce sunt prevăzute de alin.12-14 ale art. 152^{A2} din Codul fiscal.

Societatea consideră că este importantă delimitarea clară între condițiile ce permit aplicarea regimului special și obligațiile ce incumbă contribuabilului care aplică acest regim, deoarece în viziunea sa consecințele încălcării lor sunt diferite. Astfel, neîndeplinirea condiției prevăzute de alin.2 exclude posibilitatea aplicării de către persoana impozabilă revânzătoare a regimului special, aceasta fiind obligată să aplice regimul normal de taxare. Însă, în viziunea societății, 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.

Societatea consideră că operațiunile de achiziție efectuate îndeplinesc condiția prevăzută de art. 152^{A2} alin.2 lit.b) din Codul fiscal, în conformitate cu legea germană privind impozitele. De asemenea, societatea precizează că această mențiune a fost făcută pe toate facturile emise de către furnizori. Organele de inspecție fiscală au considerat că această condiție nu este îndeplinită întrucât nu este vorba de unul din cazurile prevăzute de art.141 alin.2 lit.g) din Codul fiscal, la care face trimitere art. 152^{A2} alin.2 lit.b).

Însă, societatea precizează că Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (2006/112/CE), a cărei transpunere s-a realizat în Codul fiscal, nu reglementează în mod exhaustiv operațiunile ce pot fi scutite de TVA. Astfel, Directiva 2006/112/CE enumeră operațiunile a căror scutire de TVA este obligatorie (art.132 și art.135 alin1), și operațiunile cu privire la care este interzisă scutirea la plata TVA (art.135 alin.2). Societatea consideră că între aceste două categorii, statele membre pot scuti de taxă și alte operațiuni, atâta timp cât acestea nu sunt cele prevăzute de art.135 alin.2 din Directiva 2006/112/CE.

Astfel, în viziunea societății, faptul că operațiunea efectuată nu este încadrată în mod expres în niciuna dintre cele două categorii enunțate anterior, nu înseamnă că nu este efectuată în conformitate cu dispozițiile art. 152^{A2}. Aceasta este o posibilitate acordată statelor în conformitate cu Tratatul UE, însă, aplicarea dispozițiilor Tratatului de către statele membre nu poate fi de natură să împietzeze asupra drepturilor contribuabililor, îngrădindu-le în mod nejustificat, acolo unde Tratatul nu prevede o astfel de limitare.

Mai mult decât atât, societatea consideră că în situația în care s-ar aplica TVA și la marja de profit, ar fi pusă 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 ar plăti TVA de 38%.

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:

În luna martie 2009, Garda Financiară a efectuat un control la X, având ca obiectiv verificarea înregistrării în evidența contabilă a achizițiilor intracomunitare efectuate de societate în perioada iulie – septembrie 2008, control în urma căruia a fost întocmită Nota de constatare.

Conform notei de constatare încheiate de reprezentanții Gărzii Financiare, în trim.III 2008 X a efectuat achiziții intracomunitare de autoturisme second-hand din X. S-a constatat că societatea a omis să declare prin decontul de TVA, respectiv prin declarația recapitulativă 390 privind achizițiile intracomunitare (VIES), valoarea achizițiilor intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA. Societatea a depus la organul fiscal teritorial pentru anul 2008, deconturile de TVA aferente lunilor septembrie și decembrie 2008, fără a declara la poziția privind achizițiile intracomunitare sumele aferente acestora, așa cum rezultă din Raportul întocmit de către Compartimentul de schimb internațional de informații din cadrul ANAF – DGFP, anexat la adresa G.F. transmisă la AIF din cadrul DGFP.

Potrivit datelor transmise de organele fiscale din X, prin sistemul VIES, livrările intracomunitare de autoturisme second-hand au fost efectuate în regim normal de taxă pe valoarea adăugată, furnizorii acestor mașini neîncadrându-se în prevederile art. 152^{A2} alin.2 din Codul fiscal și în consecință X neavând dreptul să aplice regimul special de taxare privind taxa pe valoarea adăugată aplicabilă doar asupra marjei de profit, societatea având obligația de a aplica regimul normal de taxare la prețul de vânzare al autovehiculelor.

Ca urmare a adresei G.F. Secția X nr.X transmisă și înregistrată la D.G.F.P. X sub nr.X prin care s-a solicitat stabilirea în întregime a obligațiilor fiscale pentru X, s-a efectuat inspecția fiscală parțială în perioada X.

În urma acestei verificări a rezultat faptul că societatea a depus deconturile de TVA aferente perioadei X, trimestrial pentru anul 2008 și lunar pentru anul 2009, fără a declara la rubrica de achiziții intracomunitare valoarea acestora, iar la rubrica de livrări de bunuri taxabile cu cota de 19% nedeclarând valoarea reală a acestora. De asemenea, societatea nu a depus la organul fiscal teritorial declarațiile recapitulative privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri – formular 390 și declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național – formular 394.

Potrivit datelor transmise de organele fiscale din X, prin sistemul VIES, livrările intracomunitare de autoturisme second-hand au fost efectuate în regim normal de taxa pe valoarea adăugată, cumpărătorul X comunicând firmelor furnizoare codul valabil de TVA atribuit de autoritățile fiscale competente din România.

Ulterior, X a revândut autovehiculele în țară, pe factură înscriindu-se mențiunea “TVA inclusă și nedeductibilă”, vânzările către persoane fizice având aplicată cota de TVA doar asupra marjei de profit, aplicând în acest mod regimul special de taxare prevăzut la art. 152^{A2} din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au aplicat în cauză prevederile art.126, alin.(8), art. 152^{A2} alin.2 lit.a-d și alin.(12) din Legea nr.571/2003 întrucât societatea nu a făcut dovada 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.

De asemenea au constatat că societatea nu a făcut dovada faptului că a achiziționat bunurile second-hand de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152^{A2} alin.2 lit.a-d, iar pe facturile externe de cumpărări primite de X de la furnizorii din Uniunea Europeană nu este inclusă mențiunea prevăzută la art. 152^{A2} alin.(12) din Legea nr.571/2003 “TVA inclusă și nedeductibilă”, legislația referitoare la TVA fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunității, societățile furnizoare declarând aceste livrări ca și livrări intracomunitare scutite de TVA, fapt susținut de datele din

Raportul VIES referitoare la livrările intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din statele membre către X.

Astfel, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că regimul special de taxare se aplică în cazul în care achiziția s-a făcut de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152² alin.2 lit.a-d iar în cazul în care un operator român a făcut o achiziție a unei mașini second-hand din alt stat membru al UE și a furnizat codul de identificare în scopuri de TVA, acesta nu mai poate aplica la revânzarea mașinii taxarea în regim de marjă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.156⁴ din Codul fiscal și anume nu a declarat achizițiile intracomunitare de mijloace de transport.

Totodată, s-a constatat că potrivit datelor din programul VIES, societățile vânzătoare din Uniunea Europeană au aplicat pentru aceste tranzacții scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că 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 Codul fiscal, atunci sumele reprezentând livrări de autoturisme către X, nu s-ar fi regăsit în raportul VIES și scutirea practică de vânzători pentru aceste livrări îngrădește dreptul societății verificate de a aplica regimul special de taxare pentru bunurile second-hand.

X a cumpărat autoturismele de la persoane impozabile din X, Y și Z, așa cum rezultă din raportul privind informațiile primite din sistemul VIES referitoare la livrările intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din toate statele membre către X.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit art. art. 152² alin.(11) din Legea nr.571/2003 coroborat cu HG 44/2004, pct.64, alin.(7), X nu deține pentru achizițiile intracomunitare efectuate o declarație sau dovada că furnizorii acestor bunuri nu au beneficiat de scutire sau rambursarea taxei.

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 a autovehiculelor second-hand, nu doar la marja de profit aferent vânzărilor către persoane fizice.

Pe baza documentelor prezentate de societate, facturi externe, facturi interne și deconturi de TVA, echipa de inspecție fiscală a întocmit o situație a achizițiilor și livrărilor efectuate de societate în perioada verificată în comparație cu informațiile primite prin sistemul VIES, pentru perioada septembrie 2008 – iunie 2009, referitoare la livrările intracomunitare declarate de furnizorii din comunitate către X și sumele înregistrate de societate în deconturile de TVA înregistrate la AFP X rezultând că societatea nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală evidența contabilă, declarațiile recapitulative 390 VIES, în timp ce societățile furnizoare din X, Y și Z au

declarat livrări intracomunitare scutite de TVA către X conform datelor din raportul VIES.

Prin deconturile de TVA depuse, X a declarat la rândul "livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere" suma de X lei, sumă ce reprezintă în fapt livrările de bunuri pe teritoriul României în perioada septembrie-decembrie 2008 către persoanele fizice pentru care s-a aplicat în mod eronat regimul special pentru bunurile second-hand și nu s-a colectat TVA la valoarea de vânzare ci doar la marja profitului în sumă de Y, rezultând TVA colectată de Z lei.

Prin deconturile de TVA depuse, X a declarat la rândul 11 "livrări de bunuri și prestări de servicii scutite cu drept de deducere, cu excepția celor de la rd.1-3, și operațiuni supuse măsurilor de simplificare" suma de X lei, sumă ce reprezintă în fapt livrările de bunuri pe teritoriul României în perioada ianuarie-martie 2009 către persoanele fizice pentru care s-a aplicat în mod eronat regimul special pentru bunurile second-hand și nu s-a colectat TVA la valoarea de vânzare ci doar la marja profitului în sumă de X, rezultând TVA colectată de Y lei.

Organele de inspecție fiscală au recalculat TVA datorată de societate, pe toată perioada verificată, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare respectiv asupra valorii de vânzare a autoturismelor vândute pe teritoriul României, rezultate ca urmare a totalizării datelor existente în documentele puse la dispoziție de societate, respectiv facturile de vânzări.

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 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 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 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 **X 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-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”.

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.

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

îngrădește 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 încâlca 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 **Y 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.