

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

DECIZIA nr. _____ / _____
privind solutionarea contestatiei formulata de SC C SRL

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice X- Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr...inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr...asupra contestatiei formulata de SC C SRL.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr...emisa de Directia generala a finantelor publice X- Activitatea de inspectie fiscala in baza raportului de inspectie fiscala nr...si priveste suma totala de **...lei reprezentand:**

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

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere respectiv, ...potrivit confirmarii de primire certificata cu semnatura aplicata pe decizia de impunere nr...si de data depunerii contestatiei la registratura Directiei generale a finantelor publice X, conform stampilei aplicata pe aceasta, respectiv ...

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.1 lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC C SRL.

I. SC C SRL solicita desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr...in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei si accesorii aferente in suma de ...lei precizand ca principala

activitate a societatii o reprezinta comertul cu automobile second-hand, respectiv achizitionarea de automobile din Germania si Austria si revanzarea acestora pe teritoriul Romaniei activitate pentru care modalitatea de calcul a TVA este reglementata de art.152² din Codul fiscal, potrivit caruia pentru livrarile de bunuri second - hand, persoana impozabila revanzatoare va aplica regimul special constand in calcularea TVA la marja de profit.

Societatea considera ca interpretarea organelor de inspectie fiscala, care au asimilat inregistrarea contabila a achizitiei de masini ca fiind efectuata conform regimului normal de taxare, sens in care a calculat TVA la toata suma, este contrara art.152² alin.7 din Codul fiscal care prevede posibilitatea, pentru persoana impozabila revanzatoare, de a aplica fie regimul normal de taxare, fie regimul special, astfel incat aplicarea unuia dintre cele doua regimuri rezulta din modul in care societatea a calculat si virat TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr...emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr...s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de ...lei si majorari de intarziere aferente in suma de ...lei astfel :

- ...lei diferenta de taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale nr...emisa de societate, TVA inregistrata in evidenta contabila dar care nu a fost cuprinsa in decontul de TVA si nici nu a fost achitata. Pentru aceasta diferenta s-au calculat accesorii in suma de ...lei.

- ...lei diferenta de taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar pe anii **2007-2008** datorata urmatoarelor constatari:

In urma inspectiei fiscale efectuate s-a constatat ca societatea a efectuat in perioada 2007-2008 achizitii de autoturisme second-hand din interiorul Comunitatii, respectiv din Germania si Austria, aplicand regimul normal de taxa, respectiv taxare inversa. Ulterior a vandut aceste autoturisme catre clienti din Romania iar la vanzarea bunurilor a colectat TVA doar la adaosul comercial pe considerentul ca beneficiaza de regim special de taxare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu indeplineste conditiile necesare aplicarii regimului special de taxare intrucat la achizitia acestora SC C SRL a furnizat partenerilor din statele membre ale UE codul valabil de inregistrare ca platitor de TVA pe baza caruia furnizorii au efectuat livrarile in regim de scutire. Pentru achizitiile intracomunitare de astfel de bunuri societatea a efectuat inregistrarile contabile cu privire la regimul normal de TVA respectiv 4426 "*Taxa pe valoarea adaugata deductibila*" = 4427 "*Taxa pe valoarea adaugata colectata*", asa cum prevede art.146, lit.e) din Codul fiscal,

contravaloarea acestor achizitii intracomunitare fiind inscrisa in deconturile de TVA la randul 4 "Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata taxei (taxare inversa)" precum si in Declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri, in timp ce la vanzarile efectuate a aplicat regimul special de TVA, colectand TVA doar pentru adaosul comercial.

Organele de inspectie fiscala au colectat TVA la intreaga valoare a livrarilor de masini second-hand acolo unde a fost cazul sau la diferenta de TVA in cazul in care s-a constatat aplicarea in mod eronat a taxarii la marja de profit, in baza art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 stabilindu-se astfel TVA in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ...lei,

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01. 2007-30.04.2008.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei si majorari de intarziere in suma de ...lei Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare indeplineste conditiile impuse de lege pentru aplicarea regimului special de taxare la revanzare catre clientii din Romania a bunurilor second-hand achizitionate din interiorul Comunitatii Europene, respectiv daca furnizorul din Comunitate reprezinta o persoana impozabila revanzatoare care la livrare catre Romania a aplicat regimul special de taxare.

In fapt, SC C SRL a achizitionat din interiorul Comunitatii Europene in perioada supusa verificarii, automobile second - hand in regim normal de taxa pe valoarea adaugata pe care le-a revandut in tara fara a aplica taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta sau a aplicat cota de taxa pe valoarea adaugata doar asupra marjei de profit calculata de societate pentru fiecare vanzare in parte.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu indeplineste conditiile necesare aplicarii regimului special de scutire prevazute de art.152² alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal motiv pentru care au stabilit taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar aferenta revanzarilor de automobile second - hand in baza

facturilor fiscale emise de contestatoare catre clienti din Romania in suma de ...lei si accesorii aferente in suma de ...lei.

In drept, potrivit art.152² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand 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 acelasi act normativ se prevede ca:

“ 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 ca:

“ 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 retine ca potrivit prevederilor legale citate mai sus regimul special de taxare pentru bunuri second-hand se aplica 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 taxa conform art.141 alin.(2) lit.g care prevede că sunt scutite de taxa “livrarile de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, în temeiul prezentului articol, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrarile 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 revanzatoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

Persoana impozabilă revanzatoare care aplică regimul special de taxare va înscris 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 C SRL de la furnizorii din Uniunea Europeană nu este înscrisă mențiunea prevăzută la 152²

alin.12 din Codul fiscal “TVA inclusa si nedeductibila” legislatia referitoare la TVA fiind aceeasi pentru toate statele membre ale Comunitatii.

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 in Romania achizițiile intracomunitare de autovehicole second-hand potrivit art. 126 alin.(8) din Legea nr.571/2003.

Astfel, se retine ca furnizorii de autoturisme second-hand din Comunitatea Europeana au facturat aceste bunuri catre SC C SRL fara taxa pe valoarea adaugata, contestatoarea comunicand acestora codul sau de inregistrare in scopuri de TVA si a aplicat la achizitie taxare inversa inregistrand taxa pe valoarea adaugata aferenta atat ca taxa pe valoarea adaugata deductibila cat si ca taxa pe valoarea adaugata colectata, le-a reflectat in jurnalele de cumparari, in evidenta contabila si in deconturile de taxa pe valoarea adaugata de unde rezulta ca furnizorul nu a aplicat regimul special de taxare pentru operatiunile respective pentru a putea fi considerate neimpozabile in Romania.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv facturi de cumparare ce au fost traduse din limba germana in limba romana, rezulta ca bunurile respective nu au fost taxate in statul membru furnizor conform regimului special in sensul art.333 din Directiva 112 ci acestia au efectuat o livrare intracomunitara scutita de TVA, impozitarea urmand a se efectua in tara de destinatie conform prevederilor legale asa cum este precizat in mod expres pe unele din acestea. Exemplu - factura nr...emisa de catre A, anexata in copie. In acelasi sens sunt si facturile traduse din limba germana, nr...emisa de M, nr...emisa de catre E, nr...emisa de catre L, nr...emisa de catre T, etc.

Se retine de asemenea ca societatea a revandut automobilele respective achizitionate din UE in regim normal de taxare si aplica regimul special de taxare pentru livrarile efectuate in Romania dar nu face dovada ca a tinut evidenta acestora potrivit art.152² alin.13 si alin.14 din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.64 alin.(7) din HG nr.44/2004 care stipuleaza ca:

“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 ca, “interpretarea organului de inspecție fiscală, care a asimilat înregistrarea contabilă a achiziției de mașini ca fiind efectuată conform regimului normal de taxare, sens în care a calculat TVA la toată suma, este contrară dispozițiilor legale”, respectiv prevederilor art.152² alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare în sensul ca “persoana impozabilă revanzatoare 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 .

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 varsat 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 revanzatoare poate aplica regimul special de taxare prevăzut pentru bunuri second-hand achiziționate din UE, condiții care nu sunt îndeplinite în cazul în speta.

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 vânzării de bunuri second-hand efectuate de SC C SRL către clienți din România în baza facturilor fiscale emise în perioada supusă verificării, în suma totală de ...lei, potrivit art.137 alin.(1), lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca: “

(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

obtinut sau care urmeaza a fi obinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subveniile direct legate de pretul acestor operatiuni;”.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de ...lei aferente taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca stabilirea de majorari aferente TVA in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar in ceea ce priveste TVA in suma de ...lei a fost respinsa ca neintemeiata contestatia SC C SRL , aceasta se va respinge ca neintemeiata si pentru suma de ...lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ...lei potrivit principiului de drept *“accesoriul urmeaza principalul”* .

2.Cu privire la diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei si accesorii aferente in suma de ...lei, sume stabilite prin decizia de impunere nr..., cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestor capete de cerere in conditiile in care contestatoarea nu aduce nici un argument in sustinerea contestatiei.

In fapt, prin decizia de impunere nr...organele de inspectie fiscala au mai stabilit suplimentar de plata pentru **perioada verificata, respectiv anul 2005** taxa pe valoarea adaugata in suma de ...lei aferenta facturii fiscale nr...emisa de societate, TVA inregistrata in evidenta contabilitate dar care nu a fost cuprinsa in decontul de TVA si nu a fost achitata.

Societatea contesta decizia de impunere nr...solicitant desfiintarea acesteia dar pentru diferenta de...lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar de plata nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.

In drept, art. 206 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.12.1 lit.b din Ordinul Presedintelui A.N.A.F nr.519/2005 care prevede:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii; organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceasta suma.

Avand in vedere prevederile legale citate precum si faptul ca societatea nu aduce in sustinerea cauzei nici un argument de fond care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia societatii ca nemotivata pentru suma de ...lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Potrivit principiului de drept "*accesoriul urmeaza principalul*" se va respinge contestatia societatii ca nemotivata si pentru suma de ...lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ...lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.126 alin.(8), art.137 alin.(1) lit.a), art.152² alin.(2) si alin11-14 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare art.206 si art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC C SRL impotriva Deciziei de impunere nr...pentru suma de ...lei reprezentand:

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

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de SC C SRL pentru suma de ...lei, reprezentand:

- ...lei taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei accesorii aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Bucuresti sau la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.