

DECIZIA NR.56/.....2008
privind soluționarea contestației formulate de SC "X" SRL,
..... Jud.Sibiu

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Sibiu, a fost investită în baza art.209 din OG 92/2003 R, cu soluționarea contestației formulate de **SC „ X” SRL** împotriva măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr...../31.03.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de Inspecție Fiscală nr...../31.03.2008, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Sibiu și comunicate petentei în data de 03.04.2008.

Contestația a fost depusă în termenul legal impus de art.207 din OG 92/2003 R, fiind depusă prin poștă în data de 30.04.2008, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Sibiu sub nr...../05.05.2008, iar la organul de soluționare a contestației cu nr...../06.06.2008.

Obiectul contestației îl reprezintă măsurile dispuse prin actele contestate privind plata la bugetul statului a sumei totale de lei din care :

✓ lei TVA

..... lei majorări de întârziere TVA.

■. Prin contestația formulată petenta susține următoarele :

- ✓ în desfășurarea activității societatea achiziționează autoturisme second-hand de la persoane juridice din Germania, plătitoare de TVA, în baza contractelor de colaborare întocmite cu acestea ;

- ✓ societatea consideră că se situează în sfera de aplicare a regimurilor speciale pentru bunuri second-hand, invocând în acest sens art.125¹ (3) lit.b), art.126 (8) lit.c) și 152² lit.d) din Legea 571/2003 ;
- ✓ de asemeni, petenta susține faptul că inspectorii fiscali nu au respectat prevederile Ordinului ANAF nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor, contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale și a Ordinului ANAF nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, întrucât *„le-a fost prezentată adresa pe care am expediat-o către MEF - ANAF – Direcția Metodologie și Asistență Contribuabili București la data de 04.02.2008, adresă la care așteptăm un răspuns de la organele abilitate despre regimul de lucru pentru bunurile second-hand”*.

II. Organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr...../31.03.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr...../31.03.2008, a reținut următoarele :

T.V.A.

Perioada verificată : 01.10.2006 – 16.03.2008, perioadă în care s-a constatat următoarea deficiență :

Societatea a efectuat achiziții intracomunitare de autoturisme second-hand din Germania pentru care a aplicat regimul special de taxare contrar prevederilor art.152² din Codul fiscal, aplicând regimul marjei profitului conform art.152² alin.(1) lit.h) din Codul fiscal.

Din verificările efectuate s-a constatat că partenerii din germania au coduri valide de înregistrare în scopuri de TVA, însă pe facturile emise de aceștia nu s-a specificat mențiunea *„TVA inclusă și nedeductibilă”* așa cum prevede art.152² alin.(12) din Codul fiscal, mențiunea de pe aceste facturi fiind *„taxa zero”* sau *„liber de taxă”*.

De asemenea, nu există nici o mențiune referitoare la aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand, trimiteri la art.313 ori 326 din Directiva 112 a C.E. sau orice alte trimiteri care să indice faptul că a fost aplicat regimul special.

Achizițiile de bunuri second-hand efectuate de societăți nu îndeplinesc nici condițiile prevăzute de art.126 alin.(8) lit.c) din Codul fiscal.

Din verificarea aplicației VIES rezultă că furnizorii din Germania au considerat aceste operațiuni ca livrări intracomunitare scutite, fiind raportate de aceștia în situațiile trimestriale.

Vânzările de autoturisme în țară către persoane fizice sunt considerate, conform art.128 alin.(1) livrări de bunuri.

Conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal, această operațiune este impozabilă în România, taxa devenind exigibilă, conform art.134² din Codul fiscal, la data emiterii facturilor.

Baza de impozitare pentru livrările de bunuri în interiorul țării este constituită, conform art.137 din Codul fiscal, din valoarea facturii, respectiv suma obținută de la cumpărător, exclusiv TVA.

Având în vedere aceste aspecte constatate la verificarea efectuată, societatea avea obligația să înregistreze, să declare și să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri conform art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, în cota prevăzută la art.140 alin.(1) din același act normativ.

Prin urmare, societatea nu poate face dovada achiziționării de autoturisme second-hand de la un partener din comunitate care a aplicat regimul special privind TVA și nici dovada achitării TVA în statul membru de unde au fost furnizate bunurile second-hand-autoturism.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală constată că aceste operațiuni constituie livrări intracomunitare scutite de TVA în statul membru – Germania și o achiziție intracomunitară impozabilă în România, conform art.126 alin.(3) lit.a) operațiune pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA conform art.151 din Codul fiscal.

În consecință, pentru toate livrările de bunuri second-hand către diverse persoane fizice din țară, societatea în mod eronat a aplicat regimul special de scutire, când de fapt trebuia aplicat regimul normal în ceea ce privește TVA și prin urmare avea obligația să înscrie taxa aferentă achizițiilor intracomunitare în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în conformitate cu art.157 alin.(2) din Legea 571/2003.

Datorită faptului că societatea a calculat TVA doar pentru marja de profit în sumă de lei, organul de inspecție fiscală a calculat TVA în sumă de lei la valoarea integrală a facturilor, stabilind astfel o TVA suplimentară de lei (..... –).

Pentru TVA suplimentară s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei în conformitate cu art.119 – 120 din OG 92/2003 R.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației reține următoarele :

Cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă petenta în calitate de persoană impozabilă revânzătoare de autoturism-second-hand către persoane fizice din România, avea

obligația să aplice regimul special sau regimul normal pentru bunurile second-hand în ceea ce privește TVA, în condițiile în care documentele justificative de achiziție a bunurilor second-hand – facturile furnizorilor din Germania – nu îndeplinesc cerințele legale în speță.

În fapt, situația fiscală a petentei se prezintă astfel :

În perioada 17.01.2007-04.03.2008 societatea achiziționează autoturisme second-hand din Germania conform facturilor externe centralizate în - „Situația achizițiilor intracomunitare de mijloace de transport destinate revânzării” – anexă la actele de control întocmite, achiziții la care se rețin următoarele aspecte :

- ✓ din verificările efectuate de către organul de inspecție fiscală, s-a constatat că furnizorii externi au coduri valide de înregistrare în scopuri de TVA ;
- ✓ pe facturile emise de furnizorii intracomunitari – din Germania – nu s-a specificat mențiunea „TVA inclusă și nedeductibilă” cum prevede art. 152² (12) din Codul fiscal, ci s-a menționat „taxa zero” sau „liber de taxă” ;
- ✓ de asemeni, pe facturile de achiziții nu există nici o mențiune referitoare la aplicarea regimului special pentru bunurile second-hand, trimiteri la art.313 ori 326 din Directiva nr.112 a Comunității Europene sau orice alte trimiteri care să indice faptul că a fost aplicat regimul special ;
- ✓ din verificarea aplicației VIES rezultă că furnizorii din Germania au considerat aceste operațiuni ca livrări intracomunitare scutite, fiind raportate de aceștia în situațiile trimestriale;
- ✓ din aceste considerente, organul de control fiscal constată că achizițiile în cauză efectuate de petentă sunt operațiuni impozabile în România din punct de vedere a TVA deoarece nu sunt întrunite condițiile art.126 alin.(8) lit.c) din Legea 571/2003, care explicitează în mod clar că erau neimpozabile în România numai dacă bunurile ar fi fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate conform regimului special, condiție neîndeplinită așa cum s-a arătat mai sus ;
- ✓ consecința acestei constatări s-a materializat prin stabilirea implicației fiscale a TVA datorată de către petentă la momentul vânzării autoturismelor second-hand către persoane fizice din România, fapt detaliat de organul de control în „Situația vânzărilor de autoturisme în perioada 01.01.2007 – 16.03.2008”, anexă la actele de control întocmite ;
- ✓ analizând facturile fiscale de vânzare emise de petentă în calitate sa de persoană impozabilă revânzătoare a autoturismelor second-hand, se constată că valoarea totală a unei facturi se compune din :

- ✓ valoarea de achiziție unde se specifică „TVA inclusă și nedeductibilă” ;
- ✓ valoarea marjei profitului la care se calculează TVA ;
- ✓ întrucât operațiunea este impozabilă în totalitate din punct de vedere a TVA, petenta datorează TVA pentru întreaga valoare înscrisă în factura fiscală, încadrându-se astfel în regimul normal de taxare.

În speță sunt aplicabile prevederile :

- ✓ art.152² (2) din Legea 571/2003 unde se menționează : „Persoana impozabilă revânzătoare va aplica regimul special pentru livrările de bunuri second-hand (.....) pentru care există obligația colectării taxei, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Comunității, de la unul din următorii furnizori :
 - 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) ;
- ✓ art.152² (12) din Legea 571/2003 unde se arată : „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” ;
- ✓ art.126 (8) lit.c) din Legea 571/2003 specifică „Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:
 - (.....)
 - c). achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand (.....) în sensul 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 (.....)”;
- ✓ art.126 (1) din Legea 571/2003 unde „din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele ce îndeplinesc cumulativ următoarele condiții :
 - (.....)”
 - condiții realizate în speță ;
- ✓ art.134² (2) unde se precizează că „exigibilitatea taxei intervine : a). la data emiterii unei facturi (.....)” ;
- ✓ art.151 din Legea 571/2003 : „Persoana care efectuează o achiziție de bunuri care este taxabilă (.....) este obligată la plata taxei”.

În concluzie, deoarece petenta nu prezintă documente justificative din care să rezulte că achizițiile intracomunitare de autoturisme second hand au fost taxate în statul membru de unde au fost furnizate, ci dimpotrivă pe facturile de achiziție prezentate organelor fiscale au fost înscrise mențiunile „taxă zero”, „liber de taxă”, sau fără nici o mențiune, aceasta înseamnă că :

- ✓ nu există dovada că furnizorul ar fi aplicat regimul special privind TVA și nici dovada achitării taxei, fapt confirmat și de verificarea aplicației VIES unde însăși furnizorul extern a considerat operațiunea de livrare în România ca fiind scutită de TVA.
- ✓ petenta avea obligația să solicite furnizorilor comunitari întocmirea facturilor în cauză cu respectarea condițiilor în cauză, facturi care să conțină explicit mențiunea „TVA inclusă și nedeductibilă”, având în vedere că în speță sunt livrări de bunuri second hand și nicidecum să înscrie această mențiune în facturile de vânzare către persoane fizice din România din proprie inițiativă, fără nici o justificare sau corespondență cu factura externă.

A nu se face confuzia între un „mijloc de transport second hand” și „Regimul special pentru bunuri second hand”. Regimul special se aplică de cumpărătorul – revânzător care are dreptul să aplice acest regim. O mașină second-hand spre exemplu poate fi vândută în regimul special pentru bunuri second-hand (regimul pe marja profitului), situație în care vânzătorul înscrie pe factură mențiunea „TVA inclus și nedeductibil” sau poate fi vândută în „regim normal”, situație în care cumpărătorul furnizează un cod valabil de TVA . În primul caz, furnizorul nu va înscrie livrarea în declarația recapitulativă, iar în al doilea caz livrarea va fi înscrisă, aceasta apărând în VIES.

Din această cauză, în mod întemeiat organul de inspecție fiscală a stabilit că petenta avea obligația să calculeze și să colecteze TVA aferente livrărilor din țară, stabilindu-se astfel o TVA datorată suplimentară de lei și să înscrie taxa aferentă achizițiilor intracomunitare în decontul de TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă (art.157 alin.(2) din Legea 571/2003).

Ca măsură accesorie în raport cu debitul, petenta datorează și majorări de întârziere în sumă de 45.108 lei conform art.119 – 120 din OG 92/2003 R.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a faptului că i-au fost încălcate drepturile legale stipulate prin Ordin ANAF 713/2004 și Ordin ANAF 708/2006, referitor la suspendarea sau amânarea inspecției fiscale, reținem următoarele :

- ✓ în conformitate cu art.2 lit.f) din Ordinul ANAF 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, petenta avea posibilitatea să solicite suspendarea inspecției fiscale în scris și numai o singură dată, condiție ce nu a fost îndeplinită de societate și numai astfel organul fiscal poate suspenda controlul ;

- ✓ în conformitate cu pct.3 din Ordinul ANAF 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale se menționează după titlul: „Dreptul de a solicita modificarea datei de începere a inspecției fiscale.
Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita o singură dată, pentru motive justificate.
 În acest caz vi se va comunica data la care a fost reprogramată inspecția fiscală”, fapt nerealizat de societate ;
- ✓ iar în ce privește susținerea petentei că ar fi fost îndreptățită să i se aprobe o amânare sau suspendare a controlului deoarece până la data începerii lui nu a primit un răspuns de la ANAF privind „regimul de lucru pentru bunurile second-hand”, nici aceasta nu este justificată deoarece condiția invocată la art. 2 lit.c) din Ordin ANAF 708/2006 este de competența organului fiscal și nu a contribuabilului și chiar de ar fi, există sintagma „poate fi suspendată” și nu este obligatorie.

Pentru considerentele reținute în baza art.211(5) din OG 92/2003 R, se

DECIDE :

Respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând :

- | | | |
|---------------------------|---|-----------|
| ✓ TVA | - | lei |
| ✓ majorări întârziere TVA | - | lei |

Prezenta Decizie poate fi atacată la Tribunalul Sibiu în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

VIZAT :
SERV. JURIDIC,

cons. jur.

î

Red. cons.sup.