ICCJ – Achiziţie intracomunitară de bunuri second-hand. TVA. Corecta stabilire a regimului de taxare

Legislaţie relevantă:

Legea nr. 571/2003

Aplicarea dispoziţiilor art. 126 alin. (8) din Codul fiscal – în sensul considerării ca neimpozabile a unei achiziţii intracomunitare de bunuri second-hand – este limitată la cazurile în care vânzătorul are calitatea de persoană impozabilă revânzătoare sau calitatea de organizator de vânzări prin licitaţie publică, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor în ambele cazuri, conform regimului special.

Astfel fiind, în situaţia în care achiziţia de bunuri second-hand din interiorul Uniunii Europene s-a făcut cu aplicarea regimului normal de taxare, vânzarea ulterioară a respectivelor bunuri pe teritoriul României nu poate beneficia de regimul special de taxare pentru bunurile second-hand, prevăzut de dispoziţiile art. 152² din Codul fiscal, TVA aferentă acestora urmând a fi colectată la preţul de vânzare al acestor bunuri și nu doar la marja de profit.

Decizia nr. 777 din 14 februarie 2013

Prin sentinţa nr.663 din 11 noiembrie 2011, Curtea de Apel Cluj – Secţia a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins acţiunea formulată de reclamanta SC TT SRL în contradictoriu cu pârâta Direcţia Generală a Finanţelor

Publice Cluj, ca nefondată.

Pentru a pronunţa această soluţie, prima instanţă a reţinut, în esenţă, următoarele:

Prin acţiunea dedusă judecăţii reclamanta a solicitat anularea deciziei nr.25045/30.09.2010, anularea raportului de inspecţie fiscală nr.21957/16.06.2010 întocmit la data de 15.06.2010 de inspectori din cadrul Direcţiei Generale a Finanţelor Publica Cluj, anularea Deciziei de Impunere nr.827/16.06.2010 și, pe cale de consecinţă, să se constatate că reclamanta nu datorează bugetului de stat suma de 588.723 lei și accesoriile acesteia, sumă stabilită prin actul de control atacat.

Prin Decizia de impunere nr.827/16.06.2010 emisă în baza raportului de inspecţie fiscală nr.21957 din 16.06.2010, reclamantei i-au fost stabilite obligaţii suplimentare de plata: TVA 355.649 lei; majorări de întârziere aferente TVA 233.074 lei, în total 588.723 lei.

Din conţinutul Raportului de inspecţie fiscală parţială nr.21957/ 16.06.2010, pe baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. 827/16.06.2010 privind obligaţiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina reclamantei rezulta următoarele:

În perioada 11.05.2010 – 21.05.2010 și 01.06.2010 – 07.06.2010 organele de inspecţie fiscală din cadrul Direcţiei Generale a Finanţelor Publice Cluj au efectuat un control fiscal parţial având ca obiectiv verificarea modului de calculare, înregistrare și virare a taxei pe valoare adăugată pe perioada 01.11.2006 – 31.03.2010, la societatea reclamantă.

În perioada ianuarie 2008 – martie 2009 reclamanta a efectuat achiziţii de autoturisme second – hand din interiorul Comunităţii (Germania si Olanda), aplicând la achiziţie regimul normal de taxare, respectiv “taxare inversă”.

Potrivit datelor transmise de organele fiscale din Germania si

Olanda prin sistemul VIES, livrările intracomunitare de autoturisme second-hand au fost efectuate în regim normal de TVA, cumpărătorul S.C. TT. SRL comunicând firmelor furnizoare codul valabil de TVA atribuit de autorităţile fiscale competente din România.

Ulterior, reclamanta a revândut autovehiculele în ţară, către clienţi persoane fizice, aplicând cota de TVA doar asupra marjei de profit, aplicând în acest mod regimul special de taxare prevăzut de art.152^2 din Codul Fiscal.

Organul de inspecţie fiscală a constatat că societatea reclamantă nu îndeplinește condiţiile necesare aplicării regimului special de taxare, întrucât în facturile de cumpărări primite din Comunitate de către reclamantă nu există înscrisă menţiunea "TVA inclusă și nedeductibilă" prevăzută la art.152^2 alin. (12) din Codul Fiscal, societatea nedeţinând pentru niciuna dintre achiziţiile intracomunitare efectuate o declaraţie a furnizorului sau o altă dovadă din care să rezulte că furnizorii acestor bunuri nu au beneficiat de scutire de taxă, ori de rambursare a taxei, caz în care regimul special nu se aplică.

Prin urmare, a procedat la recalcularea TVA datorata de reclamantă prin aplicarea cotei de 19% asupra preţului de vânzare al autovehiculelor, rezultând o datorie totală în sumă de 360.204 lei.

Debitul suplimentar în suma de 355.068 lei, contestat în cauză, a fost stabilit prin deducerea din datoria totală de TVA sus indicată, a TVA calculată de societate asupra marjei de profit. Calculul debitului suplimentar contestat a fost cuprins în anexa 4 la raportul de inspecţie fiscală, iar pentru debitul suplimentar în suma de 355.649 lei, stabilit prin decizia atacata (din care contestat 355.068 lei), au fost calculate majorări de întârziere până la data de 09.06.2010, în sumă de 233.074 lei, cuprinse în anexa nr.5 la raportul de

inspecţie fiscală și pe care societatea le contestă în întregime.

Reclamanta a contestat actul administrativ fiscal, iar prin decizia nr.227/2010 DGFP a judeţului Cluj a respins această contestaţie, ca neîntemeiată.

Instanţa a reţinut că reclamanta a achiziţionat din interiorul Comunităţii Europene în perioada supusă verificării, autovehicule second – hand în regim normal de taxă pe valoarea adăugată, pe care le-a revândut în ţară la persoane fizice, aplicând cota de taxă pe valoarea adăugată doar asupra marjei de profit, calculată de societate pentru fiecare vânzare în parte.

Organele de inspecţie fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condiţiile necesare aplicării regimului special de taxare prevăzute de art.152^2 alin. (2) și alin. (12) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar aferentă revânzărilor de autovehicule second – hand, în baza facturilor fiscale emise de contestatoare către persoane fizice, în sumă de 355.068 lei și accesorii aferente în sumă de 233.074 lei, contestate de reclamantă.

Instanţa a reţinut că potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada supusa controlului, regimul special de taxare pentru bunuri second – hand se aplică în cazul în care achiziţia s-a efectuat din interiorul Comunităţii, de la unul din furnizorii prevăzuţi la art.152^2 alin.(2) lit.a-d din Codul fiscal în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

De asemenea, a mai reţinut că persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare, va înscrie pe facturi “TVA inclusă și nedeductibilă”, conform art. 152^2, alin. (12) din Codul fiscal; 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, pentru ca achiziţiile intracomunitare de autovehicule second-hand să poată fi considerate ca neimpozabile în Romania, conform art.126 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; scutirea practicată de societăţile vânzătoare în temeiul prevederilor art.4 alin.(1) lit.b și a art.6 din Legea fiscală germană din Uniunea Europeană îngrădește dreptul contestatoarei de a aplica regimul special de taxare pentru bunurile second-hand.

S-a mai constatat că reclamanta avea obligaţia ca la vânzarea autovehiculelor second-hand pe teritoriul tarii, să aplice regimul normal de TVA, în sensul de a colecta TVA la preţul de vânzare al autovehiculelor second-hand, nu doar la marja de profit și că organul fiscal a procedat corect la recalcularea TVA datorată de reclamantă în sumă de 360.204 lei și la stabilirea TVA suplimentar în sumă de 355.068 lei.

Referitor la argumentul societăţii conform căruia achiziţiile intracomunitare de bunuri second-hand nu sunt considerate operaţiuni impozabile în Romania și că în cauză sunt incidente dispoziţiile art. 126 alin.- (8) lit. c), instanţa a reţinut că aplicarea acestor dispoziţii este limitata la cazurile când vânzătorul are calitatea de persoana impozabilă revânzătoare sau calitatea de organizator de vânzări prin licitaţie publică, iar bunurile au fost taxate in statul membru furnizor in ambele cazuri, conform regimului special.

În speţă, s-a reţinut că societăţile vânzătoare în cauză au aplicat în statul membru scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri și nu regimul special de taxare menţionat mai sus.

Instanţa nu a reţinut nici apărarea reclamantei, potrivit căreia nu poate să achite o sumă de bani pe care nu a încasat-o, precum și motivaţia sa cum că din informaţiile obţinute a rezultat că ar fi aplicat corect TVA doar la marja de profit,

întrucât prevederile legale în vigoare menţionate sunt de strictă interpretare și trebuie aplicate în sensul în care au fost enunţate de legiuitor.

În fine, s-a reţinut că probele reclamantei nu sunt relevante, acestea reprezentând doar solicitări de informaţii transmise de către reclamantă prin e-mail furnizorilor săi de autovehicule second-hand din Uniunea Europeana, fără ca aceasta să prezinte și răspunsurile transmise de acești furnizori.

Pe de altă parte, eventualele răspunsuri nu pot fi contrare și nici nu pot modifica informaţiile reţinute de organele de inspecţie fiscală din rapoartele VIES referitoare la livrările intracomunitare declarate de către toţi contribuabilii din toate statele membre către reclamantă și cele din facturile fiscale din care rezultă cu certitudine că furnizorii în cauză au aplicat prevederile similare din legislaţia referitoare la scutirea de TVA, cuprinse la art.143, alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Împotriva acestei sentinţe a declarat recurs reclamanta SC TT SRL.

Invocând în drept dispoziţiile art. 299 și următoarele Cod procedură civilă, recurenta a solicitat în principal casarea hotărârii și trimiterea cauzei spre rejudecare instanţei de fond, apreciind că este necesară administrarea de probe noi, iar în subsidiar modificarea sentinţei în sensul admiterii acţiunii în contencios.

S-a imputat primei instanţe că a interpretat și aplicat greșit normele juridice în materia care guvernează demersul judiciar obiect al dosarului de faţă, achiesând la apărările intimatei și respingând susţinerile reclamantei privind neincidenţa în cauză a dispoziţiilor art. 152^2 pct.2 lit.b) din Codul fiscal, fără o motivare convingătoare.

Sub acest aspect, s-a arătat că în condiţiile în care instanţa a reţinut că achiziţia intracomunitară nu s-a efectuat în regim normal de taxare, ci cu scutire de TVA, iar pe de altă parte concluzionează că din documentele cauzei rezultă că societăţile vânzătoare au aplicat în statul membru scutirea de TVA și nu regimul special de taxare, raţionamentul final care a condus la respingerea acţiunii este greșit, întrucât doar o livrare în regim normal de taxare îngrădea categoric dreptul reclamantei la aplicarea regimului special de taxare.

Totodată, instanţa de fond nu a analizat oportunitatea cererii în probaţiune pe care reclamanta a formulat-o, anume încuviinţarea unei adrese oficiale către cei mai importanţi furnizori (ca număr de autovehicule second-hand vândute) pentru ca aceasta să comunice care a fost regimul de taxare în ceea ce privește TVA pentru autovehiculele vândute reclamantei, atât la momentul la care aceștia au achiziţionat bunurile, cât și la momentul la are le-au revândut către reclamantă, dacă au beneficiat de scutire de TVA sau de rambursare a TVA.

Recurenta a apreciat că din economia dispoziţiilor art. 142(1) lit.a) și e) – g) și art. 143(1) lit.h) – m) din Codul fiscal rezultă fără dubiu că niciuna dintre societăţile de la care a cumpărat autovehiculele second-hand nu este în vreuna dintre situaţiile speciale cu privire la calitatea persoanei vânzătoare, la obiectul vânzării (nave, aeronave, etc), de exceptare de la regimul special, toate societăţile fiind dealeri auto de autovehicule second-hand și, totodată acestea nu au beneficiat de rambursare TVA pentru autovehiculele vândute recurentei-reclamante, întrucât pe facturile fiscale de achiziţie intracomunitară nu se face menţiunea „TVA taxare inversă”.

Răspunzând motivelor de recurs, Direcţia Generală a Finanţelor Publice (DGFP) a Judeţului Cluj a arătat că instanţa de fond a pronunţat o sentinţă legală și temeinică pe baza

probatoriului existent la dosar și a prevederilor legale în vigoare în privinţa TVA.

Recursul este nefondat.

Solicitarea recurentei referitoare la o eventuală casare cu trimitere spre rejudecare a cauzei, pentru completarea probatoriului prin încuviinţarea efectuării unei adrese oficiale către cei mai importanţi furnizori pentru ca aceștia să dea relaţii cu privire la regimul de taxare pentru autovehiculele pe care le-au vândut reclamantei nu se justifică câtă vreme în mod argumentat instanţa fondului a analizat atât susţinerile cât și apărările făcute în cauză prin raportare la documentele ce au stat la baza Raportului de inspecţie fiscală, care la rândul său a stat la baza emiterii deciziei de impunere, și la dispoziţiile Codului fiscal, conchizând că este corectă și legală decizia nr. 227/30 septembrie 2010 prin care DGFP Cluj a respins contestaţia reclamantei pentru suma totală de 588.142 lei, reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente, (decizie comunicată cu adresa nr. 25045/30 septembrie 2010).

Reclamanta SC TT S.R.L. a contestat obligaţiile suplimentare stabilite de controlul fiscal prin Decizia de impunere nr. 827/16 iunie 2010, emisă în baza Raportului de inspecţie fiscală parţială nr. 21957/16 iunie 2010, în condiţiile în care în perioada ianuarie 2008-martie 2009 a efectuat achiziţii de autoturisme second-hand din interiorul Comunităţii Europene (Germania și Olanda) aplicând regimul normal de taxare („taxare inversă”) și ulterior a revândut autovehiculele în România, către clienţi persoane fizice, aplicând regimul special de taxare prevăzut de art. 152^2 din Codul fiscal, modificată și completată, respectiv aplicând cota de 19% TVA doar asupra marjei de profit.

În mod just, instanţa fondului a reţinut ca legale obligaţiile stabilite prin decizia de impunere și

menţinute de DGFP Cluj în soluţionarea contestaţiei administrative, argumentarea soluţiei de respingere a acţiunii nefiind nicidecum una neconsistentă, după cum se poate lesne observa din considerentele sentinţei atacate, expuse rezumativ în prezenta decizie.

Regimul special de taxare pentru bunuri second-hand se aplică în cazul în care achiziţia s-a efectuat din interiorul Comunităţii Europene, de la unul din furnizorii prevăzuţi la art. 152^2(2) lit.a)-d) din Codul fiscal, respectiv furnizorul să fie:

„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 achiziţia 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."

Conform art. 152^2(12) din Codul fiscal, o persoană impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi „TVA inclusă și nedeductibilă".

În speţă, potrivit documentelor existente în dosarul contestaţiei administrative, recurenta-reclamantă nu a făcut dovada achiziţionării bunurilor second-hand de la unul din furnizorii prevăzuţi la art. 152^2(2) lit.a)-d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, în vigoare la momentul controlului fiscal.

În Raportul de inspecţie fiscală parţială din 16 iunie 2010 s-a stabilit că pe facturile de cumpărări primite de S.C.

TT S.R.L. de la furnizorii din Uniunea Europeană nu este înscrisă menţiunea „TVA inclusă și nedeductibilă”, potrivit alin.12 al art. 152^2 din Codul fiscal, legislaţia referitoare la TVA în această privinţă fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunităţii.

Corect s-a reţinut cu ocazia întocmirii Raportului fiscal că societatea reclamantă a aplicat regimul normal de TVA la achiziţii, le-a reflectat în jurnalele de cumpărări, în balanţele de verificare și în deconturile de TVA, rezultând astfel că furnizorul nu a aplicat regimul special de taxare pentru operaţiunile respective pentru a putea fi considerate neimpozabile în România în sensul art. 126(8) din Codul fiscal.

Adiţional, s-a reţinut, conform datelor transmise prin sistemul VIES referitor la livrările intracomunitare declarate de către toţi contribuabilii din toate statele membre către petenta, că scutirea practicată de societăţile vânzătoare din Uniunea Europeană îngrădește dreptul reclamantei de a aplica regimul special de taxare pentru bunurile second-hand.

Aplicarea dispoziţiilor art. 126(8) din codul fiscal este limitată la cazurile în care vânzătorul are calitatea de persoană impozabilă revânzătoare sau calitatea de organizator de vânzări prin licitaţie publică, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor în ambele cazuri, conform regimului special.

În speţă, societăţile vânzătoare au aplicat în statul membru scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare și nu regimul special de taxare.

Concluzia care se desprinde în raport de probatoriul existent și de normele legale invocate este aceea că recurenta-reclamantă avea obligaţia ca, la vânzarea autovehiculelor second-hand pe teritoriul României, să

aplice regimul normal de TVA în sensul de a colecta TVA la preţul de vânzare al acestor bunuri și nu doar la marja de profit.

În acest context, organul fiscal a procedat corect stabilind în sarcina reclamantei obligaţii suplimentare în sumă totală de 588.142 lei, reprezentând TVA și majorări de întârziere aferente, astfel că sentinţa recurată a fost menţinută fiind legală și temeinică.