

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

Legislație relevantă:

Legea nr. 571/2003

Aplicarea dispozițiilor art. 126 alin. (8) din Codul fiscal – în sensul considerării ca neimpozabile a unei achiziții 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 licitație publică, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor în ambele cazuri, conform regimului special.

Astfel fiind, în situația în care achiziția 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 dispozițiile art. 152² din Codul fiscal, TVA aferentă acestora urmând a fi colectată la prețul de vânzare al acestor bunuri și nu doar la marja de profit.

Decizia nr. 777 din 14 februarie 2013

Prin sentința nr.663 din 11 noiembrie 2011, Curtea de Apel Cluj – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a respins acțiunea formulată de reclamanta SC TT SRL în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor

Publice Cluj, ca nefondată.

Pentru a pronunța această soluție, prima instanță a reținut, în esență, următoarele:

Prin acțiunea dedusă judecății reclamanta a solicitat anularea deciziei nr.25045/30.09.2010, anularea raportului de inspecție fiscală nr.21957/16.06.2010 întocmit la data de 15.06.2010 de inspectori din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publica Cluj, anularea Deciziei de Impunere nr.827/16.06.2010 și, pe cale de consecință, să se constate 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 inspecție fiscală nr.21957 din 16.06.2010, reclamantei i-au fost stabilite obligații suplimentare de plata: TVA 355.649 lei; majorări de întârziere aferente TVA 233.074 lei, în total 588.723 lei.

Din conținutul Raportului de inspecție fiscală parțială nr.21957/ 16.06.2010, pe baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr. 827/16.06.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina reclamantei rezulta următoarele:

În perioada 11.05.2010 – 21.05.2010 și 01.06.2010 – 07.06.2010 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj au efectuat un control fiscal parțial 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 achiziții de autoturisme second – hand din interiorul Comunității (Germania și Olanda), aplicând la achiziție regimul normal de taxare, respectiv “taxare inversă”.

Potrivit datelor transmise de organele fiscale din Germania și

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 autoritățile fiscale competente din România.

Ulterior, reclamanta a revândut autovehiculele în țară, către clienți persoane fizice, aplicând cota de TVA doar asupra marjei de profit, aplicând în acest mod regimul special de taxare prevăzut de art.152² din Codul Fiscal.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea reclamantă nu îndeplinește condițiile necesare aplicării regimului special de taxare, întrucât în facturile de cumpărări primite din Comunitate de către reclamantă nu există înscrisă mențiunea "TVA inclusă și nedeductibilă" prevăzută la art.152² alin. (12) din Codul Fiscal, societatea nedeținând pentru niciuna dintre achizițiile intracomunitare efectuate o declarație 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 prețului 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 inspecție 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

inspecție fiscală și pe care societatea le contestă în întregime.

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

Instanța a reținut că reclamanta a achiziționat din interiorul Comunității Europene în perioada supusă verificării, autovehicule second – hand în regim normal de taxă pe valoarea adăugată, pe care le-a revândut în țară 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 inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile necesare aplicării regimului special de taxare prevăzute de art.152² 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.

Instanța a reținut că potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada supusa controlului, 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-d din Codul fiscal în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.

De asemenea, a mai reținut că persoana impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare, va înscrie pe facturi "TVA inclusă și nedeductibilă", conform art. 152², 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 achizițiile intracomunitare de autovehicule second-hand să poată fi considerate ca neimpozabile în România, conform art.126 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; scutirea practică de societățile 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 obligația ca la vânzarea autovehiculelor second-hand pe teritoriul țării, să aplice regimul normal de TVA, în sensul de a colecta TVA la prețul 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 societății conform căruia achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand nu sunt considerate operațiuni impozabile în România și că în cauză sunt incidente dispozițiile art. 126 alin.- (8) lit. c), instanța a reținut că aplicarea acestor dispoziții este limitată la cazurile când vânzătorul are calitatea de persoană impozabilă revânzătoare sau calitatea de organizator de vânzări prin licitație publică, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor în ambele cazuri, conform regimului special.

În speță, s-a reținut că societățile vânzătoare în cauză au aplicat în statul membru scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri și nu regimul special de taxare menționat mai sus.

Instanța nu a reținut nici apărarea reclamantei, potrivit căreia nu poate să achite o sumă de bani pe care nu a încasat-o, precum și motivația sa cum că din informațiile obținute a rezultat că ar fi aplicat corect TVA doar la marja de profit,

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

În fine, s-a reținut că probele reclamantei nu sunt relevante, acestea reprezentând doar solicitări de informații transmise de către reclamantă prin e-mail furnizorilor săi de autovehicule second-hand din Uniunea Europeană, 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 informațiile reținute de organele de inspecție fiscală din rapoartele VIES referitoare la livrările intracomunitare declarate de către toți 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 legislația referitoare la scutirea de TVA, cuprinse la art.143, alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta SC TT SRL.

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

S-a imputat primei instanțe că a interpretat și aplicat greșit normele juridice în materia care guvernează demersul judiciar obiect al dosarului de față, achiesând la apărările intimitei și respingând susținerile reclamantei privind neincidența în cauză a dispozițiilor art. 152² pct.2 lit.b) din Codul fiscal, fără o motivare convingătoare.

Sub acest aspect, s-a arătat că în condițiile în care instanța a reținut că achiziția 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 societățile vânzătoare au aplicat în statul membru scutirea de TVA și nu regimul special de taxare, raționamentul final care a condus la respingerea acțiunii este greșit, întrucât doar o livrare în regim normal de taxare îngreădea categoric dreptul reclamantei la aplicarea regimului special de taxare.

Totodată, instanța de fond nu a analizat oportunitatea cererii în probațiune pe care reclamanta a formulat-o, anume încuviințarea unei adrese oficiale către cei mai importanți 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 achiziționat bunurile, cât și la momentul la care le-au revândut către reclamantă, dacă au beneficiat de scutire de TVA sau de rambursare a TVA.

Recurenta a apreciat că din economia dispozițiilor art. 142(1) lit.a) și e) – g) și art. 143(1) lit.h) – m) din Codul fiscal rezultă fără dubiu că niciuna dintre societățile de la care a cumpărat autovehiculele second-hand nu este în vreuna dintre situațiile speciale cu privire la calitatea persoanei vânzătoare, la obiectul vânzării (nave, aeronave, etc), de exceptare de la regimul special, toate societățile 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 achiziție intracomunitară nu se face mențiunea „TVA taxare inversă”.

Răspunzând motivelor de recurs, Direcția Generală a Finanțelor Publice (DGFP) a Județului Cluj a arătat că instanța de fond a pronunțat o sentință legală și temeinică pe baza

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

Recursul este nefondat.

Solicitarea recurentei referitoare la o eventuală casare cu trimitere spre rejudecare a cauzei, pentru completarea probatoriului prin încuviințarea efectuării unei adrese oficiale către cei mai importanți furnizori pentru ca aceștia să dea relații cu privire la regimul de taxare pentru autovehiculele pe care le-au vândut reclamantei nu se justifică câtă vreme în mod argumentat instanța fondului a analizat atât susținerile cât și apărările făcute în cauză prin raportare la documentele ce au stat la baza Raportului de inspecție fiscală, care la rândul său a stat la baza emiterii deciziei de impunere, și la dispozițiile Codului fiscal, conchizând că este corectă și legală decizia nr. 227/30 septembrie 2010 prin care DGFP Cluj a respins contestația 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 obligațiile suplimentare stabilite de controlul fiscal prin Decizia de impunere nr. 827/16 iunie 2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. 21957/16 iunie 2010, în condițiile în care în perioada ianuarie 2008-martie 2009 a efectuat achiziții de autoturisme second-hand din interiorul Comunității Europene (Germania și Olanda) aplicând regimul normal de taxare („taxare inversă”) și ulterior a revândut autovehiculele în România, către clienți persoane fizice, aplicând regimul special de taxare prevăzut de art. 152² din Codul fiscal, modificată și completată, respectiv aplicând cota de 19% TVA doar asupra marjei de profit.

În mod just, instanța fondului a reținut ca legale obligațiile stabilite prin decizia de impunere și

menținute de DGFP Cluj în soluționarea contestației administrative, argumentarea soluției de respingere a acțiunii nefiind nicidecum una neconsistentă, după cum se poate lesne observa din considerentele sentinței atacate, expuse rezumativ în prezenta decizie.

Regimul special de taxare pentru bunuri second-hand se aplică în cazul în care achiziția s-a efectuat din interiorul Comunității Europene, de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152²(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 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.”

Conform art. 152²(12) din Codul fiscal, o persoană impozabilă revânzătoare care aplică regimul special de taxare va înscrie pe facturi „TVA inclusă și nedeductibilă”.

În speță, potrivit documentelor existente în dosarul contestației administrative, recurenta-reclamantă nu a făcut dovada achiziționării bunurilor second-hand de la unul din furnizorii prevăzuți la art. 152²(2) lit.a)-d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, în vigoare la momentul controlului fiscal.

În Raportul de inspecție fiscală parțială 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 mențiunea „TVA inclusă și nedeductibilă”, potrivit alin.12 al art. 152² din Codul fiscal, legislația referitoare la TVA în această privință fiind aceeași pentru toate statele membre ale Comunității.

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

Adițional, s-a reținut, conform datelor transmise prin sistemul VIES referitor la livrările intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din toate statele membre către petenta, că scutirea practică de societățile vânzătoare din Uniunea Europeană îngreșește dreptul reclamantei de a aplica regimul special de taxare pentru bunurile second-hand.

Aplicarea dispozițiilor 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 licitație publică, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor în ambele cazuri, conform regimului special.

În speță, societățile 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 obligația ca, la vânzarea autovehiculelor second-hand pe teritoriul României, să

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

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