

D E C I Z I E nr. 337/13.11.2009

I. Prin contestatia formulata petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- TVA = lei
- majorari = lei

In sustinerea contestatiei petenta prin reprezentantul legal aduce urmatoarele argumente:

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 29.07.2009 se concluzioneaza urmatoarele:

1.) PFA s-a inregistrat in scopuri de TVA incepind cu data de 01.09.2007 conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria , nr. , ca urmare a depasirii plafonului de scutire.

In perioada verificata 01.01.2004- 31.03.2009 petenta realizeaza operatiuni impozabile pe teritoriul Romaniei, respectiv operatiuni economice de natura comertului cu ridicata si cu amanuntul a legumelor si fructelor; in perioada 01.01.2004- 31.08.2007 petenta s-a aflat in regim special de scutire pentru intreprinderi mici.

2.) Cu privire la TVA deductibila

In perioada 01.09.2007- 31.03.2009 petenta a dedus TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii efectuate pentru nevoile activitatii curente, respectiv achizitii de marfa, servicii de utilitati, achizitii de mijloace fixe, prestari servicii in baza unui contract de leasing, in suma totala de 39.196 lei.

Pentru exercitarea dreptului de deducere petenta a justificat cuantumul TVA cu documente legal intocmite asa cum prevede art. 146, art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Exceptie de la cele descrise anterior face suma de lei care reprezinta TVA aferenta unor servicii de care petenta a beneficiat in perioada in care a aplicat regimul special de scutire, neavind astfel drept de deducere pentru suma respectiva.

Referitor la TVA in suma de lei fara drept de deducere, in sustinerea celor afirmate organul de inspectie fiscala a invocat prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Sustine ca organul de inspectie fiscala nu motiveaza temeinic, in fapt si in drept, afirmatiile facute cu privire la deductibilitatea TVA.

Astfel, la pagina 4 a raportului de inspectie fiscala sunt mentionate facturile fiscale cu care s-au realizat achizitii de servicii si aferent carora a fost stabilita TVA nedeductibila, fara a preciza ce reprezinta contravaloarea achizitiilor efectuate, scopul pentru care acestea au fost realizate si daca au fost inregistrate in evidenta contabila.

Privitor la decizia de impunere si la raportul de inspectie fiscala se observa ca temeiurile legale invocate in motivarea concluziilor sunt diferite.

Astfel, in decizia de impunere nedeductibilitatea sumei de lei este sustinuta prin invocarea prevederilor art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in forma aplicabila pina la data de 31.12.2006 iar in raport pentru aceeasi constatatare sunt invocate dispozitiile art. 145 alin. 2 lit. a ceea ce conduce la concluzia ca organul de inspectie fiscala se contrazice in afirmatiile facute in cele doua acte intocmite.

Considera eronata motivarea legala pe care organul de inspectie fiscala a facut-o deoarece textul de lege invocat are aplicabilitate pina la data de 31.12.2006 iar achizitiile s-au efectuat dupa aceasta data respectiv februarie-iulie 2007.

3.) Cu privire la TVA colectata.

PFA s-a inregistrat ca platitor de TVA incepind cu data de 01.09.2007 conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria , nr. , ca urmare a depasirii plafonului de scutire prevazut de art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca petenta in cursul lunii decembrie 2006 a depasit plafonul legal de scutire de 2 miliarde lei, avind obligatia legala de a se inregistra in scopuri de TVA in conformitate cu art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, prin Decizia de impunere nr. organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina petentei suma de lei TVA de plata, calculata prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii livrarilor efectuate in perioada 01.02.2007-31.08.2007 si majorari de intirziere in suma de lei.

In argumentarea concluziilor organul de inspectie fiscala invoca cu privire la suma de lei, art. 126 alin. 4 lit. a din Legea nr. 571/2003 in forma aplicabila la data de 31.12.2006.

La acea data textul de lege invocat prevedea:

Art. 126.....”(4) Operatiunile impozabile pot fi:

a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140.”

Organul de inspectie fiscala in baza textului de lege de mai sus a tratat PFA ca persoana ce a desfasurat operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA in perioada pentru care au stabilit si calculat in sarcina sa suma de lei ca TVA de plata.

Deci, petentei i s-a recunoscut obligatia de a colecta TVA in perioada 01.02.2007- 31.08.2007 fara insa a se acorda pentru achizitiile efectuate in aceeasi perioada, dreptul de deducere in conformitate cu prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 aplicabile in perioada 01.02.2007-31.08.2007.

De asemenea, organul de inspectie fiscala invoca in decizia de impunere atacata dispozitiile pct. 56, alin. 3 si 4 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Sutine ca invocarea acestor prevederi legale este eronata deoarece perioada avuta in vedere de organul de inspectie fiscala este ulterioara datei de 31.12.2006 iar incepind cu data de 01.01.2007 HG nr. 44/2004 a suferit modificari deci in aceasta perioada nu poate fi aplicat textul actului normativ in forma de la data de 31.12.2006.

In perioada verificata opereaza forma textului de lege cu modificarile si completarile survenite dupa data de 31.12.2006 respectiv cele aduse de HG nr. 1861/21.12.2006 si HG nr. 213/28.02.2007.

Organul de inspectie fiscala a stabilit TVA de plata in suma de 35.120 lei aplicind prevederile pct. 62 alin.2 lit. b din HG nr. 44/2004 care precizeaza ca :

“(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

b) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata.”

In opinia petentei, TVA de plata reprezinta diferenta intre TVA colectata si TVA deductibila si nu doar TVA colectata cum a stabilit organul de control.

Prin aceasta modificare de lege a fost inlocuita expresia “ar fi datorat-o” cu expresia “ar fi trebuit sa o colecteze” lucru ce conduce la concluzia ca se face o distinctie clara intre cele doua notiuni.

Aceasta modificare produce efecte juridice incepind cu intrarea in vigoare a HG nr. 1618/2008 respectiv data de 22.12.2008 textul de lege astfel modificat neputind produce efecte in perioada 01.02.2007- 31.08.2007 deoarece s-ar incalca principiul neretroactivitatii legii civile in timp.

Pentru aceste motive solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. , recalcularea TVA de plata si a accesoriilor aferente.

II. Prin RIF incheiat la data de 29.07.2009 ca urmare a verificarii modului de respectare de catre PFA a regimului fiscal al TVA organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

Cu privire la TVA deductibila

- in perioada 01.01.2004- 31.08.2007 PFA nu a fost inregistrata in scopuri de TVA, aplicind regimul special de scutire pentru intreprinderile mici.

- in cursul anului 2007 petenta a dedus TVA aferenta unor prestari de servicii efectuate in perioada in care se afla in regim special de scutire (fara ca in acea perioada sa fi fost inregistrata in scopuri de TVA) prevazut de art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- achizitiile efectuate si aferente carora a fost dedusa TVA nejustificata au fost facute in baza unor facturi fiscale prezentate la pag. 4 din raportul de inspectie fiscala, iar cuantumul total al TVA in suma de lei aferenta acestor achizitii reprezinta TVA fara drept de deducere, deoarece intra sub incidenta prevederilor art. 145 alin. 2 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Totodata, in data de 17.12.2008 in registrul jurnal de incasari si plati la pozitia nr. 810 petenta a inregistrat suma de lei (din care TVA in cuantum de 495 lei) in baza documentului justificativ nr. adica factura fiscala, fara a putea prezenta respectivul document la data controlului, fiind incalcate astfel prevederile art. 146, alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Pentru TVA dedusa nejustificat in suma de organul de inspectie fiscala a calculat majorari de intirziere in suma de lei conform art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Cu privire la TVA colectata

Petenta s-a inregistrat in scopuri de TVA incepind cu data de 01.09.2007 conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria B, nr. 0827026, ca urmare a depasirii plafonului special de scutire pentru intreprinderile mici prevazut de art. 153 din Legea nr. 571/2003.

Incepind cu aceasta data petenta a colectat TVA aferenta operatiunilor economice derulate, aplicind corect cota de TVA de 19% in conformitate cu prevederile art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

In urma verificarilor efectuate organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca petenta in cursul lunii decembrie 2006 a depasit plafonul legal de scutire de 2 miliarde lei stabilit de dispozitiile art. 152 alin. 1 coroborat cu art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 valabile la data de 31.12.2006.

Ca urmare a depasirii plafonului legal de scutire petenta avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003.

Astfel, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea si stabilirea in sarcina petentei a TVA colectata suplimentar in suma de lei prin aplicarea cotei de 19% asupra tuturor livrarilor efectuate in perioada 01.02.2007-01.09.2007 in suma de lei.

Prin nesolicitarea in termen legal a inregistrarii ca platitor de TVA in regim normal, respectiv pina la data de 10.01.2007 petenta a incalcat prevederile art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 valabila la data depasirii plafonului de scutire , respectiv 31.12.2006.

Pentru TVA colectata stabilita suplimentar in suma de 35.120 lei organul de inspectie fiscala a calculat majorari de intirziere in suma de 25.706 lei pina

la data de 29.07.2009 data incheierii verificarii fiscale conform prevederilor art. 119 si 120 din OG nr. 92/2003.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, PFA a desfasurat activitatea de comert cu ridicata si cu amanuntul al legumelor si fructelor in baza autorizatiei nr. emisa de Primaria Prin contestatia formulata petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare in suma de lei reprezentind:

- TVA = lei
- majorari = lei

Cu privire la TVA deductibila

PFA s-a inregistrat in scopuri de TVA incepind cu data de 01.09.2007 conform certificatului de inregistrare in scopuri de TVA seria , nr. , ca urmare a depasirii plafonului de scutire.

In perioada verificata 01.01.2004- 31.03.2009 petenta realizeaza operatiuni impozabile pe teritoriul Romaniei, respectiv operatiuni economice de natura comertului cu ridicata si cu amanuntul a legumelor si fructelor.

TVA dedusa nejustificat in suma de lei se compune din:

- lei TVA aferenta facturilor fiscale prezentate in Raportul de inspectie fiscala la pag. 4 ce reprezinta servicii prestate de SC A in perioada cind petenta nu era inregistrata ca platitoare de TVA iar obligatia inregistrarii acestei facturi revine petentei in perioada pentru care a fost emisa.

Din RIF rezulta ca aceasta factura a fost inregistrata in evidenta petentei in perioada urmatoare respectiv cind era inregistrata ca platitoare de TVA deci TVA dedus nu apartine perioadei de dupa 01.09.2007 deci TVA a fost dedusa nejustificat in perioada cind a devenit platitoare de TVA.

- lei TVA aferenta facturii nr. a fost dedusa nelegal deoarece nu a fost prezentat documentul justificativ adica factura in baza careia s-a efectuat deducerea TVA nerespectindu-se prevederile art. 146 alin.1 din Codul fiscal:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;”

Deoarece petenta si-a dedus nejustificat TVA pentru perioada 01.01.2004- 31.08.2007, intrucit nu a fost inregistrata in scopuri de TVA si fara

a avea la baza documente justificative respectiv factuara e va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Cu privire la TVA colectata

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 29.07.2009 organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca la data de 31.12.2006 petenta a realizat o cifra de afaceri in suma de lei, superioara plafonului de scutire de TVA de lei, prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil la data de 31.12.2006:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.”

Cifra de afaceri care serveste drept referinta este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate de contribuabil in cursul unui an asa cum prevede art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(6) Cifra de afaceri care serveste drept referinta la aplicarea alin. (1) este constituita din suma, fara taxa pe valoarea adaugata, a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii taxabile, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 si 144.”

In consecinta, deoarece petenta a depasit plafonul de scutire prevazut de lege la data de 31.12.2006, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului asa cum prevede art. 152 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. Pentru persoanele nou-infiintate, anul fiscal reprezinta perioada din anul calendaristic, reprezentata prin luni calendaristice scurse de la data inregistrarii pana la finele anului. Fractiunile de luna vor fi considerate o luna calendaristica intreaga. Persoanele care se afla in regim special de scutire trebuie sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii, care intra sub incidenta prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari. Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata. In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazute prin norme.”

Petenta nu a respectat prevederile legale mai sus citate si nu s-a inregistrat in termen legal ca platitor de TVA ca urmare a depasirii plafonului stabilit de lege, fiind inregistrata ca si platitor de TVA abia la data de 01.09.2007, iar organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu prevederile art. 152 alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.”

Deoarece petenta nu s-a inregistrat in termenul legal in scopuri de TVA si avind in vedere textul de lege citat mai sus pina la momentul aplicarii regimului normal de taxare si anume pina la inregistrarea in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, persoana impozabila nu are dreptul la deducerea taxei aferenta achizitiilor.

Organul de solutionare a contestatiei face precizarea ca modificarea legislativa la care petenta face referire prin HG nr. 1618/2008 a prevederilor de la lit. b alin. 2 ale pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 a clarificat faptul ca si anterior acestei modificari interpretarea era in sensul celor concluzionate mai sus.

Astfel, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare in suma de 63.174 lei reprezentind TVA plus accesoriile aferente, obligatii calculate ca urmare a neacordarii deductibilitatii pe perioada 01.02.2007-31.08.2007 si calcularea TVA colectata asupra valorii livrarilor efectuate cind nu a fost inregistrata ca platitor de taxa, desi avea aceasta obligatie.

Prin adresa inregistrata la DGFP Timis sub nr. petenta solicita reclacularea TVA raportat la factura nr. , beneficiar , pe motivul ca aceasta factura este neincasata si nu se regaseste in evidentele fiscale ale beneficiarului.

Organul de solutionare a contestatiei face precizarea ca cifra de afaceri care reprezinta drept criteriu de referinta pentru stabilirea plafonului de scutire TVA se raporteaza in cazul de fata la valoarea facturilor emise in perioada respectiva indiferent daca acestea au fost incasate sau nu asa cum prevede art. 152 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal *“cifra de afaceri care serveste drept referinta este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii efectuate de o persoana impozabila in cursul unui an calendaristic”*.

Afirmatia petentei referitoare la faptul ca factura nr. nu se regaseste in evidentele fiscale ale SA nu are relevanta in sustinerea cauzei, mai mult originalul facturii nu se regaseste la cotorul facturierului in cauza si nu au fost anulate cele trei exemplare ale facturii.

In anexa nr. 2 la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 29.07.2009 este prezentata situatia imprimatelor cu regim special achizitionate si utilizate de petenta unde nu se regaseste factura in cauza ca fiind anulata.

Pentru ca nu si-a achitat la termen obligatia de plata privind TVA iar plata cu intirziere a TVA datorata genereaza majorari de intirziere potrivit

prevederilor art. 119 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere”.

In acest sens, la art. 120 alin.(1) si (7) din acelasi act normativ, se specifica:

“ (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Avind in vedere faptul ca accesoriile urmeaza principalul iar debitul este datorat, petentul datoreaza si accesoriile in suma de 26.027 lei , masura fiind una accesorie conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

In baza celor prezentate se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de 26.027 lei reprezentind majorari de intirziere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG.92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de pententa pentru suma de lei reprezentind:

- TVA	= lei
- majorari	= lei

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul in termen de 6 luni de la primire.