

DECIZIA nr. 283/19.05.2017
privind soluționarea contestației formulate de
MJ,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/15.11.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. MBS3_AIF-0003229/14.11.2016, înregistrată la DGRFPB sub nr. aaaa/15.11.2016, completată cu adresa nr. cccc/28.04.2017, înregistrată la DGRFP București sub nr. ddd/09.05.2017, cu privire la contestația formulată de **MJ**, CNP, cu domiciliul în str., sector 3, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 3 a Finanțelor Publice sub nr. MBS3 ffff/03.11.2016, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. dddd/24.11.2016, îl constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată de regularizat în sumă de z lei pentru perioada 01.10.2010-31.12.2014, comunicată în data de 23.09.2016, emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rif/09.08.2016, contribuabila contestă suma de x lei.

De asemenea, prin adresa de precizare a obiectului contestației înregistrată la registratura DGRFP București sub nr. dddd/24.11.2016, doamna MJ își completează contestația și cu privire la Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec1/14.11.2016 prin care Administrația sector 3 a Finanțelor Publice au stabilit dobânzi și penalități de întârziere TVA în sumă de q lei aferent debitului stabilit suplimentar în sumă de x lei, comunicată prin poștă cu confirmare de primire în data de 25.10.2016.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **MJ**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată contestatara solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 , invocând în susținere următoarele motive:

1. Neconcordanțe de procedură în ceea ce privește desfășurarea inspecției fiscale prin faptul că în data de 08.08 2016 a primit o înștiințare pentru discuția finală, iar în data de 30.08.2016 i s-au cerut documentele financiar contabile din perioada 2010-2014. Data raportului de inspecție fiscală este de 09.08.2016 și data comunicării raportului de inspecție fiscală este de 23.09.2016. Contestatara nu a avut obiecțiuni față de constatările și consecințele fiscale prezentate în data de 09.08.2016 în cadrul discuției finale, însă raportul primit oficial în data de 23.09.2016 este cu totul diferit față de ce-l din data de 09.08.2016.

2. La pagina 9 paragraf 3 din raport, echipa de control a stabilit un plafon de scutire de la plata TVA de 50.000 lei, în totală discordanță cu nivelul încasărilor (veniturilor din vânzări) în perioada 01.10.2010-31.12.2010 de a lei. În susținerea cauzei, contribuabila atașează la dosarul contestației anexa 1.

Echipa de control fiscal împarte plafonul lunar în mod corect dar împarte plafonul în lei la 12 luni calendaristice și determină, fără nicio bază legală, un plafon lunar de încasare de b lei/lună. Echipa de control nesocotește prevederea legală de respectare a

proportionalității dintre plafonul de scutire exprimat în euro și nivelul încasărilor în lei transformat în euro pentru a fi comparat cu nivelul de scutire exprimat în euro. Aceasta a folosit o formulă de calcul care nu se regăsește în reglementările legale privind TVA.

Contribuabila consideră că operarea de către inspecția fiscală cu două praguri de referință privind plafonul de scutire TVA, respectiv 50.000 lei și 49.583,33 lei modifică în mod hotărât atât realitatea financiar-contabilă a activității desfășurate de către contribuabilă în anul 2010, cât și baza de impozitare stabilită pentru impozitul pe venit pentru anul 2010.

Nu s-a ținut seama de documentele puse la dispoziție de contribuabilă cu prilejul controlului și nici cu prevederile legale specificate în Legea nr. 571/2003, Cod de procedură fiscală, republicată, și nici de plafonul efectiv de scutire prevăzut la art. 152 alin (1) și (2) din Codul fiscal valabil în anul 2010 și nici de pct. 61 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. Nr. 44/2004, în care se precizează plafonul cifrei de afaceri anuale la 35.000 Euro, stabilit la cursul valutar comunicat de BNR la data aderării României la UE, respectiv 3,3817 lei/euro la data de 01.01.2004.

La pagina 10 din Raportul de inspecție fiscală, pentru perioada 01.02.2011-01.10.2011, se apreciază că încasările totale realizate și raportate pentru anul 2010 sunt de a lei și venituri din vânzări în sumă de 50.000 lei ce reprezintă depășiri ale pragului legal de scutire la plata TVA în sumă de 35.000 euro. Astfel că s-a apreciat în mod eronat că s-a depășit plafonul de scutire TVA în anul 2010 și să se opereze cu TVA începând cu data de 01.02.2011.

Conform situației încasărilor din vânzări, respectiv a veniturilor din vânzări, pentru perioada 01.10.2010-31.12.2011, anexată la dosarul cauzei ca anexa 2, plafonul de scutire la plata TVA a fost depășit în luna septembrie 2011, data la care a fost depusă Declarația de mențiuni 070 și a fost emis de către ANAF Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA.

Contribuabila consideră suma de c lei o consideră nereală întrucât deducerea nu se bazează pe situații reale și verificabile.

3. Cu privire la TVA deductibilă inspecția fiscală apreciază că în perioada 01.10.2011 și 31.12.2014 operațiunile cu TVA deductibilă sunt în concordanță cu înscrisurile din Raport, pagina 11-12. La pagina 12 se demonstrează că au fost utilizate două metode de comparare a rezultatelor inspecției financiare cu înscrisurile contribuabilei, rezultând că inspecția financiară se referă la perioada 01.10.2011-31.12.2014, iar la TVA colectată se referă la perioada 01.02.2011-31.12.2014 ceea ce conduce la TVA colectată ilegal exigibilă la plată într-un termen nereal și nesuținut de acte legale. Contribuabila atașează în susținerea cauzei anexe cu privire la sumele înscrise în Jurnalul de cumpărături, Jurnale de vânzări și deconturile de TVA și contestă integral înscrisurile de la pagina 16 din Raport, respectiv suma de plată 1.148 lei și situația de la pct. 2 - Situația TVA care stabilește o diferență de plată de z lei.

4. Referitor la înscrisurile de la pagina 15 din Raport se apreciază că în perioada 01.02.2011-31.12.2014 au fost operațiuni taxabile în sumă de d lei din care suma de e lei raportată la o sumă de k lei ca venituri aferente operațiunilor taxabile prin aplicarea principiului sutei majorate, respectiv $24 \cdot 100 / 124$ în cazul cotei standard de TVA 24%, iar conform normelor metodologice în vigoare principiul sutei mărite presupune existența unei mărimi fixe la care se aplică o mărime variabilă, rezultatul fiind o sumă totală de referință.

Contribuabila consideră că baza de impozitare pentru stabilirea TVA în perioada 01.02.2011-31.12.2014 a fost suma de k lei și nu suma de p lei (k lei-h lei) ceea ce contravine realității financiar contabile a acesteia.

5. În dosarul fiscal nr. gggg este înscrisă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec1/14.10.2016 în care se precizează la cod 305 dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată suma de t lei din care contestă suma de b lei, accesorii aferente sumei de x lei reprezentând TVA de plată în perioada scutită de plată în perioada februarie-septembrie 2011, pe care inspecția fiscală a stabilit-o în mod eronat.

În concluzie, contribuabila solicită anularea înscrisurilor nereale ale inspecției fiscale cu privire la înregistrarea operațiunilor cu TVA, centralizarea și raportarea lor în anii fiscali 2010-2014 prin declarații anulate la modul practic de către inspecția fiscală.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rif/09.08.2016, Administrația sector 3 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă pentru MJ, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată de regularizat în sumă de z lei pentru perioada 01.10.2010-31.12.2014.

În timpul inspecției fiscale efectuate s-au constatat următoarele:

Începând cu data de 19.08.2010 contribuabila și-a început activitatea de comerț cu amănuntul al pâinii, produselor de patiserie și produse zaharoase, în magazin specializat având cod de înregistrare nnnnn.

Plafonul de scutire de taxă pe valoare adăugată prevăzut la art. 152 alin (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările ulterioare, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării, se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființarea MJ și până la sfârșitul anului și este în sumă de 50.000 lei (119.000/12*5).

În urma inspecției s-a constatat că cifra de afaceri în sumă de w lei realizată de contribuabilă la 24.12.2010 a depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de 50.000 lei, fapt pentru care aceasta avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până la data de 10.01.2011 (în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul), caz în care ar fi devenit plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2011.

MJ a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA cu întârziere, fiind înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2011, fiindu-i atribuit CIF RO nnnnn așa cum rezultă din Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA eliberat.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1. Referitor la debitul stabilit suplimentar la TVA în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă TVA aferentă veniturilor din comerț stabilită suplimentar de plata în sumă de x lei a fost legal și corect stabilită de inspecția fiscală, în condițiile în care deși a constatat depășirea plafonului de scutire pentru care avea obligația colectării taxei nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data la care a depășit plafonul de scutire

Perioada supusa inspecției fiscale a fost cuprinsă între 01.10.2010-31.12.2014.

În fapt, organele de control din cadrul Administrației sector 3 a Finanțelor Publice au efectuat control la MJ, care s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rif/09.08.2016 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016, prin care s-au stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de z lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 24.12.2010 contestatara a realizat o cifră de afaceri în sumă de w lei, depășind plafonul de scutire de 50.000 lei, motiv pentru care era obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, conform art.152, alin.1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 10 zile de la depășirea plafonului, respectiv până la data de 10.01.2011, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2011.

Contribuabila, pentru perioada 01.10.2011-31.12.2014 a întocmit și depus trimestrial, în termen, la organul fiscal, deconturi de TVA.

În consecință, pentru perioada 01.02.2011-31.12.2014, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabila, stabilind o diferenta suplimentara de TVA în suma de z lei, prin decizia de impunere nr. MBS3_AIF dec/09.09.2016, din care suma de x lei pentru perioada 01.02.2011-01.10.2011, perioada cuprinsă între data de la care contribuabila ar fi trebuit sa se înregistreze în scopuri de TVA și data la care contribuabila a fost înregistrată în scopuri de TVA.

Contribuabila consideră că nu datorează taxa pe valoarea adaugată pentru perioada 01.02.2011- 01.10.2011, pe motiv că echipa de control a stabilit un plafon de scutire de la plata TVA de 50.000 lei, în totală discordanță cu nivelul încasărilor (veniturilor din vânzări) în perioada 01.10.2010-31.12.2010 de a lei și nu s-a ținut seama de documentele puse la dispoziție de contribuabilă cu prilejul controlului și nici cu prevederile legale specificate în Legea nr. 571/2003, Cod de procedură fiscală, republicată, și nici de plafonul efectiv de scutire prevăzut la art. 152 alin (1) și (2) din Codul fiscal valabil în anul 2010 și nici de pct. 61 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în care se precizează plafonul cifrei de afaceri anuale la 35.000 Euro, stabilit la cursul valutar comunicat de BNR la data aderării României la UE, respectiv 3,3817 lei/euro la data de 01.01.2004.

Cu privire la TVA deductibilă inspecția fiscală apreciază că în perioada 01.10.2011 și 31.12.2014 operațiunile cu TVA deductibilă sunt în concordanță cu înscrisurile din Raport, pagina 11-12. La pagina 12 se demonstrează că au fost utilizate două metode de comparare a rezultatelor inspecției financiare cu înscrisurile contribuabilei, rezultând că inspecția financiară se referă la perioada 01.10.2011-31.12.2014, iar la TVA colectată se referă la perioada 01.02.2011-31.12.2014 ceea ce conduce la TVA colectată ilegal exigibilă la plată într-un termen nereal și nesusținut de acte legale. Contribuabila atașează în susținerea cauzei anexe cu privire la sumele înscrise în Jurnalul de cumpărături, Jurnale de vânzări și deconturile de TVA și contestă integral înscrisurile de la pagina 16 din Raport, respectiv suma de plată 1.148 lei și situația de la pct. 2 - Situația TVA care stabilește o diferență de plată de z lei.

1. Referitor la modul în care a fost stabilit plafonul de scutire pentru înregistrarea ca plătitor de TVA a MJ.

MJ, începând cu daat de 19.08.2010 și-a început activitatea de comerț. În urma efectuării inspecției fiscale s-a constatat că cifra de afaceri realizată de aceasta în perioada 19.08.2010-24.12.2010, în sumă de w lei, a depășit plafonul de scutire prevăzut pentru înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 24.12.2010 fapt pentru care contribuabila avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal până la data de 10.01.2011 (în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul), caz în care ar fi devenit plătitor de TVA pe valoare adăugată începând cu data de 01.02.2011, contribuabila solicitând înregistrarea în scopuri de TVA cu întârziere, începând cu data de 01.10.2011.

În drept, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt incidente prevederile art.125¹, art.126, art.127, art.152 și art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004,cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată, potrivit cărora:

Codul fiscal:

"Art. 125¹ - (1) *In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:*

18. **persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;**

20. **persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;**

21. **persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila".**

"Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) **operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;**

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;**

c) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;**

d) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".**

"Art. 127 - (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) **In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**

(3) **Nu actioneaza de o maniera independenta angajatii sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente juridice care creeaza un raport angajator/angajat in ceea ce priveste conditiile de munca, remunerarea sau alte obligatii ale angajatorului".**

"Art. 152 - (1) Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent în lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). (...).

(4) **O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).**

(5) **În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întregă.**

(6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, 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 înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.**

(7) Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs. Solicitarea se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă în conformitate cu prevederile art. 156¹. Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere a persoanelor impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanei impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153. Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156², indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 156¹, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu.”

“Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) înainte de realizarea unor astfel de operatiuni, în urmatoarele cazuri:

(...) b) **daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon; (...).**

(6) **Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).**

(7) **În cazul în care o persoana este obligata sa se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectiva din oficiu.“**

Normele metodologice:

“62. (2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

b) **în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data la care a fost înregistrata.“**

“66. (1) În cazul în care o persoana este obligata sa solicite înregistrarea în conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabila începând cu:

a) **data comunicarii certificatului de înregistrare în cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. a), alin. (2), (4) si (5) din Codul fiscal; (...).“**

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugată livrările de bunuri/**prestările de servicii** realizate cu plata pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.

127 alin. (1), iar livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor** rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Totodată, conform reglementarilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și **obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată** în regim normal **în situația în care a constatat ca a depășit plafonul de scutire**, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, **în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon**, regimul de scutire de taxa pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere aceste dispoziții legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data înregistrării**.

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că, întrucât plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost depășit de contribuabil în cursul lunii decembrie 2010, acesta având obligația ca până la data de 10.01.2011 să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, devenind astfel plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2011.

Din analiza documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că încasările de la înființare până în 24 decembrie 2010 au fost de w lei, depășind astfel plafonul de scutire.

Afirmația contribuabilei conform căreia echipa de inspecție fiscală a folosit o formulă de calcul care nu se regăsește în reglementările legale privind TVA este neîntemeiată, plafonul de scutire de taxă prevăzut la art. 152, alin (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul euro de schimb comunicat de BNR la data aderării, a fost determinat proporțional cu perioada rămasă de la înființarea MJ, respectiv 19.08.2010 și până la sfârșitul anului și este în sumă de 50.000 lei (119.000 lei / 12*5 luni) așa cum este prevăzut în art 152 alin (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „(5) **În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.**”

Întrucât, inspecția fiscală a constatat că persoana impozabilă nu s-a înregistrat ca platitoare de taxa pe valoarea adăugată, conform prevederilor art.152 alin.1, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată „**pe perioada scursa între data la care avea obligația sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii**”, respectiv începând cu data de 10.01.2011 când contribuabila avea obligația de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2011, conform prevederilor art. 152 alin. 1 din Codul fiscal.

2. Referitor la motivațiile contestatarii cu privire la perioadele diferite de verificare pentru TVA deductibilă și TVA colectată, respectiv perioada 01.10.2011-31.12.2014 pentru TVA deductibilă și perioada 01.02.2011-31.12.2014 pentru TVA colectată, se rețin următoarele:

Contribuabila precizează că la pagina 12 se demonstrează că au fost utilizate două metode de comparare a rezultatelor inspecției financiare cu înscrisurile contribuabilei, rezultând că inspecția financiară se referă la perioada 01.10.2011-31.12.2014, iar la TVA colectată se referă la perioada 01.02.2011-31.12.2014 ceea ce conduce la TVA colectată ilegal exigibilă la plată într-un termen nereal și nesusținut de acte legale și atașează în susținerea cauzei anexe cu privire la sumele înscrise în Jurnalul de cumpărături, Jurnale de vânzări și deconturile de TVA.

Precizarile contribuabilei nu pot fi susținute favorabil în susținerea cauzei, având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală organul de control la paginile 10 - 14 a analizat TVA deductibil pentru toata perioada, respectiv 01.02.2011 - 31.12.2014, pe care a împărțit-o în perioada 01.02.2011-01.10.2011 (perioada cuprinsă între data la care contribuabila ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA și data la care contribuabila a fost înregistrată în scopuri de TVA) și în perioada 01.10.2011-31.12.2014 (perioada cuprinsă între data la care s-a înregistrat ca platitor de TVA si data finală de verificare). Pentru TVA colectat, s-a procedat la analiza pe întreaga perioadă împărțită în același mod ca la TVA colectat, așa cum rezultă la paginile 15-16 din Raportul de inspecție fiscală.

Afirmația contribuabilei prin care consideră suma de c lei nereală întrucât deducerea nu se bazează pe situații reale și verificabile este neîntemeiată întrucât prin decizia de impunere nr. MBS_AIF dec/09.09.2016 pentru perioada 01.02.2011-01.10.2011 a stabilit TVA deductibilă aferentă documentelor prezentate de contribuabilă în sumă de g lei compusă din v lei reprezentând TVA aferentă achiziției marfă și r lei reprezenând TVA aferentă altor plăți efectuate de contribuabil, și nu a admis la deducere TVA în sumă de l lei compus din h lei aferentă convorbirilor telefonice, achiziții gaze, ITP, întrucât documentele justificative prezentate nu sunt emise pe numele contestatarii si suma de u lei aferentă achizițiilor de combustibil. Astfel suma de c lei reprezinta diferența dintre suma de g lei și l lei.

3. Referitor la aspectul invocat de contribuabilă cu privire la aplicarea procedurii sutei mărite în vederea stabilirii bazei de impozitare.

Referitor la înscrisurile de la pagina 15 din Raport se apreciază că în perioada 01.02.2011-31.12.2014 au fost operațiuni taxabile în sumă de d lei din care suma de e lei raportată la o sumă de k lei ca venituri aferente operațiunilor taxabile prin aplicarea principiului sutei majorate, respectiv $24 \times 100 / 124$ în cazul cotei standard de TVA 24%, iar conform normelor metodologice în vigoare principiul sutei mărite presupune existența unei mărimi fixe la care se aplică o mărime variabilă, rezultatul fiind o sumă totală de referință.

Contribuabila consideră că baza de impozitare pentru stabilirea TVA în perioada 01.02.2011-31.12.2014 a fost suma de k lei și nu suma de p lei (k lei-h lei) ceea ce contravine realității financiar contabile a acesteia.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 140 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată:

„Art. 140 - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Norme metodologice:

„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100 / 124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100 / 109$ sau $5 \times 100 / 105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară

emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

În speță sun aplicabile prevederile Deciziei nr. 6/2014 a Comisiei fiscale centrale, prin care s-a aplicat practica și legislația europeană, Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contribuabilei privind derminarea eronată a TVA de plată câtă vreme din raportul de inspectie fiscala rezultă că organele de control au calculat TVA în suma de e lei, pentru perioada 01.02.2011-01.10.2011, prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], după cum urmează:

$$s \text{ lei} * 24\% = (s \text{ lei} * 24/124) = h \text{ lei, valoare TVA colectată}$$

aplicând formula matematică se constată următoarele:

$$s \text{ lei} * 24\% = s1 \text{ lei} = s \text{ lei} * 24/124 = h \text{ lei}$$

Prin urmare, sunt neîntemeiate argumentele contestatarii vizând modul de calcul a aplicării principiului sutei majorate, câtă vreme a avut cunoștință asupra modului de calcul a sumelor stabilite în timpul controlului, fapt dovedit prin semnarea situațiilor/anexelor întocmite de inspectia fiscală.

În ceea ce privește motivele invocate la celelalte puncte din contestație, în speță devin incidente dispozițiile art.72, art.113 și art.118 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

"Art.72- Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare."

"Art. 113 – (1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă; [...]"

"Art. 118. - (5) Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă."

Prin urmare, în cadrul inspekției fiscale, organele de inspekție fiscală au obligația **examinării tuturor documentelor justificative și a evidențelor financiar-contabile și fiscale** și a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, prin verificarea tuturor evidențelor societății, în conformitate cu dispozițiile fiscale aplicabile în materie.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că **în cazul persoanelor impozabile care nu au solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea lor în scopuri de taxă, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata la buget a taxei pe care persoanele în cauză ar fi fost obligate să o colecteze până în momentul înregistrării ca plătitoare de TVA**, luând ca bază impozabilă pentru calculul TVA aferent operațiunilor taxabile, TVA fiind corect stabilită, așa cum s-a prezentat anterior.

În consecință, ținând seama și de dispozițiile art.276 din Codul de procedură fiscală care prevede faptul că „Analiza contestației se face în raport de sustinerile părților”, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capatul de cerere privind TVA în sumă de x lei stabilită prin decizia de impunere nr. MBS3_AIF dec/09.09.2016 pentru perioada 01.02.2011-01.10.2011.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de b lei reprezentând dobanzi/penalități de întârziere aferente TVA în sumă de x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspekție fiscală au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA în suma de b lei, în condițiile în care, pe de-o parte, la punctul 1 al prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul

reprezentand TVA în suma de x lei, iar, pe de altă parte, contribuabila nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat accesoriile contestate.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, au stabilit accesorii aferente TVA în sumă de t lei din care contribuabila contestă suma de b lei calculate pentru suma de x lei reprezentând TVA de plată în perioada scutită de plată în perioada februarie-septembrie 2011, pe care inspecția fiscală a stabilit-o în mod eronat.

În drept, potrivit prevederilor art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat:

« Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

« Art. 120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. »

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și/sau penalități de întârziere. Prin urmare, contrar susținerilor contribuabilei, accesoriile sunt calculate de la data scadenței TVA datorată, nedeclarată și neachitată.

Referitor la suma de b lei contestată reprezentând dobânzi de întârziere aferente TVA în sumă de x lei individualizate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dec1/14.10.2016, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese că se datorează și suma de b lei (prin rotunjire q lei) cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art.125¹, art.126, art.127, art. 140, art.152 și art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată, art. 119, art. 120, art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 72, art. 113, art. 118, art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

DECIDE

1. Respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de **MJ** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.

MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare aferente TVA în sumă de **x lei**.

2. Respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de **MJ** împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit accesorii aferente TVA în sumă de **q lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.