



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

D E C I Z I A NR. 2839/945/24.11.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL** înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr.x/07.10.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat A.J.F.P. x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 prin adresa nr.x/29.09.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x6/07.10.2014, asupra contestației formulate de **SC x SRL** cu domiciliul fiscal în x, str. x, nr.x, sc. x, et.x, ap.x, jud. x, CUI x, înregistrată la ORC x Jx/x/2006.

SC x SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/21.07.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/21.07.2014, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, prin contestația formulată se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/21.07.2014 emisă de Serviciul Inspecție Fiscală nr.1.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autenticată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal, care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată SC x SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/21.07.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/21.07.2014, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de x lei, majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere aferente în sumă de x lei și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/21.07.2014, ca fiind netemeinice și nelegale.

Contestatoarea arată că, în perioada 03.07.2014-18.07.2014, la sediul societății s-a desfășurat o acțiune de inspecție fiscală, efectuată de către organele de control ale Direcției Regionale a Finanțelor Publice Timișoara - A.J.F.P. x, Activitatea de Inspecție Fiscală.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală întocmit, acțiunea de inspecție fiscală a fost efectuată în baza planului de control și a ordinului de serviciu nr.x/01.07.2014, emise de către organul de control. Perioada supusa inspecției fiscale a fost 01.01.2009-31.03.2014.

Urmare a acestei inspecții fiscale, contestatoarea arată că s-au întocmit de către inspectorii fiscali următoarele acte administrative:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. x/21.07.2014;
- Dispoziția nr.x/21.07.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;
- Raportul de inspecție fiscală nr. x/21.07.2014;
- Anexe la RIF x/21.07.2014,

documente comunicate societății la data de 30.07.2014.

Față de acțiunea de inspecție fiscală efectuată și față de constatările organelor de control ale Direcției Generale a Finanțelor Publice x, Activitatea de Inspecție Fiscală, din Raportul de inspecție fiscală nr. x/21.07.2014, contestatoarea menționează că, deși a pus la dispoziție toate documentele ce au stat la baza operațiunilor contabile efectuate, organele de control s-au aflat într-o eroare de calcul la stabilirea cuantumului taxei pe valoarea adăugată și a majorărilor aferente acesteia.

Contestatoarea consideră că întradevăr chiar dacă a depășit cuantumul legal și a devenit plătitor de TVA, organul de control nu a calculat în mod corect cuantumul obligațiilor de plată, iar în acest sens contestă cuantumul obligațiilor fiscale datorate.

De asemenea, contestatoarea menționează următoarele aspecte asupra modului de taxare referitor la activitatea pe care o desfășoară în sfera acesteia din punct de vedere al TVA:

- consideră că are dreptul la TVA deductibil pentru toată perioada, respectiv începând cu data de 01.01.2009 pentru toate bunurile și serviciile care sunt evidențiate în registrele contabile.

- consideră că organul de control nu a luat în calcul taxa deductibilă aferentă la toate aceste achiziții de bunuri și servicii efectuate în perioada supusă controlului.

- având în vedere faptul că nu au fost luate în calcul toate deducerile la care ar avea dreptul și dobânzile și penalitățile de întârziere, consideră că au un cuantum stabilit eronat.

- consideră că persoanele impozabile au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente respectiv: activele corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe baza de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul normal de taxă. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul trecerii la regimul normal de taxă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul Fiscal.

Analizând condițiile de exercitare a dreptului de deducere în conformitate cu prevederile Codului fiscal, persoana impozabila trebuie să îndeplinească următoarele condiții: „pentru taxa datorată sau achitată... ..să dețină: o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare...” ori în aceste condiții consideră că a respectat prevederile legale în materie, iar organul de control aplică în mod eronat și greșit prevederile acesteia calculând baza impozabilă suplimentară și implicit TVA de plata cu obligații fiscale accesorii.

Contestatoarea solicită în principal admiterea contestației ca fiind întemeiată și exonerarea de la plata către bugetul statului a sumei totale de x lei, stabilirea în mod corect a acesteia, anularea Deciziei de impunere nr. x/21.07.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de către inspecția fiscală ca fiind netemeinică și nelegală referitoare la capitolul 2.1.1 respectiv TVA și majorări de întârziere și penalizări, anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x/21.07.2014, anularea Raportului de inspecție fiscală nr. x, referitoare la TVA și la majorările, penalități aferente acestuia și anularea anexelor întocmite cu calculul TVA-ului și a calculului pentru majorările aferente TVA-ului, întocmite de către organele de control, ca fiind netemeinice și nelegale.

În probațiune solicită efectuarea unei expertize contabile-fiscală, în conformitate cu prevederile art. 54 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicată și modificată privind Codul de procedură fiscală și ale Codului de procedura civilă.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/21.07.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. x/21.07.2014.

Societatea a făcut obiectul unui control inopinat în baza adresei nr.1560/28.10.2013 emisă de Serviciul Registrul Contribuabili, Declarații Fiscale și Bilanțuri Persoane Juridice, prin care se comunică că SC x SRL a realizat o cifră de afaceri peste plafonul de scutire de TVA și nu s-a înregistrat ca plătitoare de TVA. La finalizarea controlului inopinat s-a încheiat Procesul - Verbal nr.x/30.05.2014, prin care s-a stabilit că societatea va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale, urmare aspectelor semnalate care vor duce la stabilirea de obligații fiscale suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în balanța de verificare întocmită la data de 30.11.2008, societatea înregistrează o cifră de afaceri de x lei, echivalentul a x euro, depășind plafonul de 35.000 euro, al cărei echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării, de x lei, fiind încălcate prevederile art.152 alin.(1), alin.(2) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL ar fi devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.01.2009.

Conform balanței de verificare încheiată la data de 31.12.2009 și a Situațiilor financiare depuse de societate pentru anul 2009 rezultă că, în aceasta perioadă societatea a înregistrat venituri în sumă totală de x lei.

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ar fi trebuit să colecteze TVA aferente operațiunilor taxabile în sumă de x lei ($x/119\% \times 19\%$).

Organele de inspecție fiscală precizează că TVA colectată s-a stabilit conform prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 alin.(2) din

Normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv s-a aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard, 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 conform 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.

Conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct 62 alin.(2) lit.a) din Normele de aplicare a Codului fiscal care prevede că, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art.153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.”

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de plată privind TVA în suma de x lei. Pentru diferența de plată privind TVA au fost calculate până la data de 07.07.2014 majorări de întârziere (dobânzi) în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei.

În anul 2010 societatea înregistrează o cifră de afaceri în sumă totală de x lei pentru care trebuia să colecteze TVA în sumă totală de x lei. TVA colectată s-a stabilit prin aplicarea procedurii sutei marite conform prevederilor art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de plată privind TVA în sumă de x lei. Pentru diferența de plată privind TVA au fost calculate până la data de 07.07.2014 majorări de întârziere (dobânzi) în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei.

În anul 2011 societatea înregistrează o cifră de afaceri în sumă totală de x lei pentru care trebuia să colecteze TVA în sumă de x lei. TVA colectată s-a stabilit prin aplicarea procedurii sutei mărite conform prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.23 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de plată privind TVA în sumă de x lei. Pentru diferența de plată privind TVA au fost calculate până la data de 07.07.2014 majorări de întârziere (dobânzi) în suma totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei.

În anul 2012 societatea înregistrează o cifră de afaceri în sumă totală de x lei pentru care trebuia să colecteze TVA în sumă de x lei. TVA colectată s-a stabilit prin aplicarea procedurii sutei mărite conform prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de plată privind TVA în sumă de x lei. Pentru diferența de plată privind TVA au fost calculate până la data de 07.07.2014 majorări de întârziere (dobânzi) în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei.

În anul 2013 societatea înregistrează o cifră de afaceri în sumă totală de x lei pentru care trebuia să colecteze TVA în sumă de x lei. TVA colectată s-a stabilit prin aplicarea procedurii sutei mărite conform prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.23 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de plată privind TVA în sumă de x lei. Pentru diferența de plată privind TVA au fost calculate până la data de 07.07.2014 majorări de întârziere (dobânzi) în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei.

În perioada 01.01.2014-31.03.2014 societatea înregistrează o cifra de afaceri în sumă totală de x lei pentru care trebuia să colecteze TVA în sumă de x lei. TVA colectată s-a stabilit prin aplicarea procedurii sutei mărite conform prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct. 23 alin.(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru perioada 01.01.2014-31.03.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de plată privind TVA în sumă de x lei. Pentru diferența de plată privind TVA au fost calculate până la data de 07.07.2014 majorări de întârziere (dobânzi) în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei.

Astfel, pentru perioada 01.01.2009 - 31.03.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații de plată privind TVA în sumă totală de x lei. Suma ce reprezintă taxă colectată pe care ar fi trebuit să o colecteze societatea dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa. Pentru diferența de plată stabilită suplimentar au fost calculate accesorii, respectiv dobânzi (majorări de întârziere) în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă x lei.

TVA deductibila.

Pentru perioada 01.01.2009 -31.12.2009 societatea nu are dreptul de deducere a TVA pentru că nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA conform prevederilor pct.62 alin.(2) lit.a) și b) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal.

În perioada 01.01.2010 - 31.03.2014 societatea achiziționează în sistem leasing mijloace de transport-autoturisme care sunt utilizate în scopul obținerii de venituri privind transport - taxi, combustibil, revizii tehnice ale mijloacelor de transport, modificare sistem alimentare a autoturismelor (montare system GPL).

Pentru perioada 01.01.2010 - 31.03.2014 societatea are dreptul la ajustarea taxei deductibile aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în momentul trecerii la regimul normal de taxare în valoare de x lei, conform pct. 62 alin.(4) lit.c) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal.

Conform H.G. nr.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H. G. nr.44/2004 care la pct.62 alin.(4) lit.c) prevede: „persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 135-149 din Codul fiscal: c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată”.

Conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(4) lit.c) și alin.(5) din Normele de aplicare a Codului fiscal care prevede că:

„(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art.145 - 149 din Codul fiscal:

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin.(4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art.145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art.155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art.153 din Codul fiscal.”

În anul 2010, societatea efectuează achiziții de bunuri și servicii în sumă de x lei. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, conform art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2011 societatea efectuează achiziții de bunuri și servicii în sumă de x lei. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2012 societatea efectuează achiziții de bunuri și servicii în sumă de x lei. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2013 societatea efectuează achiziții de bunuri și servicii în sumă de x lei. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada 01.01.2014-31.03.2014, societatea efectuează achiziții de bunuri și servicii în sumă de x lei. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Astfel, societatea are dreptul să ajusteze în primul decont de taxa depus după înregistrare, taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate pentru perioada 01.01.2010-31.03.2014 în sumă totală de x lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei
cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, dacă societatea contestatoare datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar în sarcina sa, în condițiile în care aceasta a depășit plafonul de scutire, prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, însă nu a solicitat în termenul legal prevăzut de lege, înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL a realizat la data de 30.11.2008 o cifra de afaceri în sumă de x lei, echivalentul a x euro, depășind plafonul de 35.000 euro, având obligația potrivit art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, conform art.153 din același act normativ, în termen de 10 zile de la depășirea plafonului, devenind persoană impozabilă plătitoare de TVA începând cu data de 01.01.2009.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, de aprobare a art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de către contestatoare, în perioada 01.01.2009 - 31.03.2014, stabilind o diferență de taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite, potrivit art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile pct.23 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea la scadență a diferenței de TVA în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă totală de x lei, în conformitate prevederile art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 152

(1) Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuală, 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 rotunjesteste 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).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin.(7) și (7¹), a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art.145 alin. (2)

lit.b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art.141 alin. (2) lit.a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art.153.

[...]

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă”.

coroborat cu prevederile pct.62 alin.(2) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care precizează:

“(2) În sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

În ceea ce privește înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, la art.153 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

Art. 153

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon; [...]

Potrivit prevederilor legale sus enunțate, se reține că orice persoană impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 119.000 lei, regimul de scutire de taxă

pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere.

Totodată, legiuitorul, a reglementat situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa 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 taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data la care a fost înregistrată.

În cazul în speță, se reține că, SC x SRL a obținut o cifră de afaceri la data de 31.11.2008 în sumă de x lei, sumă ce depășește plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului de scutire, respectiv până la data de 10.12.2008, pentru fi a luat în evidență ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.01.2009. Drept pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat plata taxei pe care contestatoarea ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...] “

Potrivit art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Normele metodologice:

“(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduce, 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 conform 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.”

Prevederile art. 140 alin. (1) au fost modificate de pct. 44 al art. I din O.U.G. nr. 58/2010, publicată în M.O. nr. 431 din 28 iunie 2010, cu aplicabilitate de la 01.07.2010:

“(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.”

Normele metodologice:

“(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 24 x 100/124 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 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.”

Prin urmare, având în vedere cele arătate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea în sarcina contestatoarei a taxei pe valoarea adăugată de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat ca plătitor de TVA (01.01.2009) și data indentificării nerespectărilor prevederilor legale (31.03.2014), în sumă de x lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 119.078 lei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de xx lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura taxei pe valoarea adăugată stabilit în sarcina contestatoarei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru accesoriile în sumă totală de x lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept accesorium sequitur principalem, contestația va fi respinsă.

Susținerea contestatoarei privind stabilirea TVA de plată în sarcina sa, prin luarea în considerare a taxei deductibile, nu poate fi reținută în solutionarea favorabilă a cauzei, având în vedere condițiile de exercitarea dreptului de deducere, conform dispozițiilor exprese ale art. 147¹ alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de a scadea taxa deductibilă aferentă achizițiilor din valoarea totală a taxei colectate pentru operațiunile supuse taxei se exercită numai prin decont și numai de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA. Cum societatea nu a fost înregistrată în scopuri de TVA pe perioada verificată, aceasta nu își poate exercita dreptul de deducere pentru achizițiile efectuate până în momentul înregistrării, aceasta fiind o conditio sine qua non pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia are drept de deducere la TVA deductibil începând cu data de 01.01.2009 pentru toate bunurile și serviciile care sunt evidențiate în registre contabile, precizăm că sunt aplicabile prevederile art.152 alin.(8) și alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde referitor la regimul de scutire pentru întreprinderile mici, care precizează:

Art. 152

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

[...]

(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

- a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art.145 și 146;
- b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;
- c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.”

Norme metodologice:

“61.(4) În sensul art.152 alin. (3), (7) și (9) coroborat cu condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal, persoana impozabilă are dreptul/obligația la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare;

b) bunurilor de capital definite la art.149 alin.(1) din Codul fiscal, aflate încă în folosință, în scopul desfășurării activității economice în momentul trecerii la regimul normal de taxă, cu condiția ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art.149 alin.(2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. Prevederile acestui alineat se completează cu prevederile de la pct.46.”

Având în vedere prevederile legale precizate în prezenta decizie, se reține că persoana impozabilă care aplică un regim special de scutire nu are dreptul de a deduce taxa aferentă achizițiilor și nici nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document atâta timp cât nu este înregistrată ca plătitoare de TVA, dar are dreptul să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă bunurilor în stoc și serviciilor neutilizate, respectiv bunurilor de capital, în momentul trecerii la regimul normal de taxare cu respectarea anumitor cerințe.

Potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că organele de inspecție fiscală au obligația să stabilească taxa pe valoarea adăugată de plată la nivelul sumei pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze și accesoriile aferente.

În ceea ce privește dreptul de deducere, legiuitorul a prevăzut la pct.61 alin.(4) din H.G. nr.44/2004, dreptul persoanelor impozabile de a ajusta taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de natura stocurilor și a bunurilor de capital, revine acestora numai după înregistrarea în scopuri de TVA în condițiile prevăzute de lege.

2. În ceea ce privește contestația îndreptată împotriva Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/21.07.2014 referitor la măsura de înregistrare în evidența contabilă a obligațiilor stabilite, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acesteia, în condițiile în care dispoziția privind măsurile, nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri stabilite în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea în evidența contabilă a obligațiilor de plată stabilite suplimentar de plată în urma inspecției fiscale, în sumă totală de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

În drept, sunt incidente prevederile art. 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;”

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina contestatoarei prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/21.07.2014, nu au caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat. Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare A.J.F.P. x - Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/21.07.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/21.07.2014, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Transmiterea contestației formulată de **SC x SRL** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/21.07.2014, Administrației Județene a Finanțelor Publice x-Inspecție Fiscală, spre competența soluționare.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- A.J.F.P. x - Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

x