

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba
Biroul de soluționare a contestațiilor

DECIZIA NR. / ...
privind soluționarea contestației depuse de
S.C. V S.R.L. com. H...,
contestație înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud. Alba a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba, prin adresa nr. ... / ..., înregistrată la D.G.F.P. Alba sub nr. ... / ..., cu privire la contestația depusă de S.C. V S.R.L., cu sediul în sat M..., com. H..., nr. ..., jud. Alba, împotriva Raportului de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... / ..., ale cărui concluzii au fost sintetizate prin Decizia de impunere nr. ... / ..., acte întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Alba .

Contestația a fost înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Alba sub nr. ... / ..., în termenul legal stipulat la art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că actul de inspecție fiscală și decizia de impunere aferentă acestuia au fost comunicate petentei în data de ..., după cum reiese din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de administratorul societății și poartă ștampila acesteia, în conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Obiectul contestației îl constituie suma de **... lei**, reprezentând:

- ... lei - TVA suplimentară;
- ... lei - majorări TVA suplimentară.

Constatându-se îndeplinirea condițiilor de procedură impuse de lege, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din analiza actelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Prin contestația formulată, S.C. V S.R.L. H... invocă următoarele în susținerea cauzei:

În data de 30.06.2006, societatea a depășit plafonul de scutire de TVA de 200.000 lei, prevăzut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571 / 2003, iar din necunoașterea prevederilor alin. 3, aceasta nu s-a declarat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

Petenta consideră că prevederile art. 160.1 din Legea nr. 571 / 2003 nu ar trebui aplicate în cazul în speță, deoarece prin această omisiune nu s-au produs prejudicii în situația în care a fost livrată cherestea către beneficiari plătitori de TVA.

În fapt, în situația în care agentul economic s-ar fi declarat plătitor de TVA la data de 10.07.2006, pentru livrările de cherestea ar fi înscris pe facturi mențiunea "taxare inversă" și ar fi declarat în decontul de taxă aceeași sumă, atât ca deductibilă, cât și ca TVA colectată.

Contestatoarea consideră că în această situație se află livrările cuprinse în anexa 1 la contestația formulată, în sumă de ... lei, pentru care s-a omis să se declare atât TVA colectată, cât și TVA deductibilă, în fapt nefiind datorată către bugetul statului TVA în sumă de ... lei.

În ultimul alineat al pct. 65.1. din Legea nr. 494 / 2004 este inserat următorul exemplu: "În cazul unei clădiri cumpărate de o persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată de la un plătitor de taxă pe valoarea adăugată, se aplică taxarea inversă, dar în situația în care clădirea sau o parte din clădire este vândută unei persoane fizice, sau oricărei alte entități neînregistrate ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu se mai aplică taxarea inversă, ci regimul normal de taxă pe valoarea adăugată, respectiv furnizorul colectează taxa pe valoarea adăugată și are dreptul să o încaseze de la cumpărător."

Într-o atare situație, este indubitabil că vânzătoarea trebuie să colecteze taxa pe valoarea adăugată, deoarece, în caz contrar, bugetul statului ar fi prejudiciat de TVA-ul aferent prețului de vânzare.

Petenta apreciază că nu se află într-o astfel de situație, deoarece a livrat cherestea către persoane juridice plătitoare de TVA, care, din cauza omisiunii societății contestatoare nu au raportat în decontul de TVA suma de taxă deductibilă, respectiv colectată, și nu au procedat la înregistrarea contabilă 4426 = 4427.

Așadar, dacă societatea s-ar fi înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.07.2006, nu ar fi colectat TVA întrucât ar fi fost obligată la aplicarea prevederilor art. 160.1. și, în consecință, nu colecta și nu datora către bugetul statului taxa pe valoarea adăugată.

Petenta își exprimă convingerea că legiuitorul nu a exemplificat și cazul în speță întrucât, în acest caz nu s-ar datora TVA pentru produsele cuprinse la art. 160.1 alin. 2 lit. d.

În sprijinul afirmației că produsele au fost livrate către astfel de beneficiari, la contestație sunt anexate copii ale certificatelor fiscale ale beneficiarilor din anexa 1.

Situația diferă în cazul livrărilor cuprinse în anexa 2 la contestație, în sumă de ... lei, pentru care, în mod eronat societatea nu a colectat TVA, datorând către bugetul statului TVA în cuantum de ... lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ... și Decizia de impunere nr. ... / ... ale Activității de Inspecție Fiscală Alba, s-au stabilit următoarele:

Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada ... și ..., fiind o inspecție fiscală generală în vederea stabilirii modului de calcul, evidență și de virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor la bugetul consolidat al statului.

Perioada supusă verificării a fost:

- TVA: ...;
- impozit pe profit: ...;
- impozit pe veniturile din salarii: ...;
- contribuția de asigurări sociale datorate de angajator: ...;
- contribuția de asigurări sociale datorate de angajați: ...;
- contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorate de angajator: ...;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorate de angajator: ...;
- contribuția de asigurări pentru șomaj datorate de angajați: ...;
- fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale: ...;
- contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice: ...;
- contribuția de asigurări de sănătate datorate de angajator: ...;
- contribuția de asigurări de sănătate datorate de angajați: ...

Obiectul principal de activitate a societății constă în tăierea și rindeluirea lemnului, impregnarea lemnului cod CAEN 2010.

La cap. III “Constatări fiscale”, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

În urma verificării societății pe perioada ..., s-a constatat că aceasta a depășit la finele lunii iunie 2006 plafonul de scutire de TVA, respectiv suma de 200.000 lei, așa cum era prevăzut la art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, și potrivit alin. (3) al aceluiași articol, persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.

Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

Ca urmare, societatea avea obligația ca până la 10.07.2006 să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, atribuindu-i-se această calitate începând cu data de 01.08.2006.

Potrivit art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571 / 2003, după atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.

În situația de față, s-a constatat că agentul economic a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA cu întârziere, începând cu data de 01.02.2007 și, potrivit art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare și a pct. 56 alin. (4) lit. b) din H.G. nr. 44 / 2004, în situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de TVA în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Ca urmare, organul de control a colectat TVA în cotă de 19% la veniturile declarate de către societate în perioada 01.08.2006 - 01.02.2007, în sumă de ... lei, TVA-ul colectat fiind în sumă de ... lei, sumă pe care societatea este obligată să o vireze la bugetul statului.

Pentru TVA-ul de plată constatat de organul de control în sumă de ... lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei, în conformitate cu O.G. nr. 92 / 2003, art. 115, alin. (1) și art. 116 alin. (1).

În ceea ce privește modul de determinare și evidențiere a TVA pentru perioada **01.02.2007 - 30.06.2007**, s-a constatat că societatea a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA cu întârziere, începând cu data de 01.02.2007, conform certificatului eliberat în data de 26.01.2007.

În urma inspecției fiscale, organul de control a constatat că societatea a declarat la AFP C... un TVA de rambursat în sumă de ... lei, pentru perioada 01.02.2007 - 30.06.2007.

Exercitarea dreptului de deducere a TVA este justificat, cronologic, potrivit prevederilor art. 145 și 146 din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare prin facturi fiscale pentru cumpărări de combustibili, materiale și piese de schimb necesare desfășurării activității.

În urma verificării efectuate prin sondaj asupra documentelor cu o valoare mai mare de 1.000 lei, nu s-au constatat diferențe între TVA-ul deductibil stabilit de unitate și cel stabilit de organele de control, pentru perioada 01.02.2007 - 30.06.2007.

În ceea ce privește TVA-ul colectat, pentru perioada 01.02.2007 - 30.06.2007, nu s-au constatat diferențe între TVA-ul colectat stabilit de societate și cel stabilit de organele de control.

Referitor la modul de plată a TVA către bugetul statului, s-a constatat că, din evidența analitică existentă la AFP C..., rezultă faptul că la data de 30.06.2007 societatea înregistra un TVA de rambursat în sumă de ... lei, egal cu cel înregistrat în evidența contabilă a societății, precum și în decontul de TVA.

La finele perioadei verificate, agentul economic datorează, referitor la TVA, următoarele:

- TVA de plată - ... lei (TVA constatat - ... lei - TVA de rambursat la 30.06.2007 - ... lei = ... lei);

- majorări de întârziere TVA: ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de control, motivele prezentate în contestație, actele existente la dosarul cauzei în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă S.C. V S.R.L. H... datorează TVA în sumă de ... lei și majorările aferente în cuantum de ... lei, în condițiile în care societatea nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului stabilit prin art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare, a depășit plafonul de scutire la finele lunii iunie 2006 și s-a înregistrat ca plătitoare de TVA începând cu data de 01.02.2007.

În fapt, s-a constatat că, la finele lunii iunie 2006, agentul economic a depășit plafonul de scutire de TVA, respectiv suma de 200.000 lei, așa cum era prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal.

Referitor la acest aspect, la art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571 / 2003, se prevăd următoarele:

“(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.(...) Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”

La pct. 56 alin. (4) lit. b) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44 / 2004, cu privire la prevederile art. 152 din lege se prevăd următoarele:

“(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația 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 la care înregistrarea a devenit efectivă.”

În lumina textelor de lege menționate anterior, societatea avea obligația ca până la data de 10.07.2006 să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, atribuindu-i-se această calitate începând cu 01.08.2006.

În speță, s-a constatat că agentul economic a solicitat înregistrarea ca plătitor de taxă cu întârziere, respectiv începând cu data de 01.02.2007, rezultând că autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe care societatea ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care agentul economic avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă, respectiv 01.08.2006 - 01.02.2007.

Drept consecință a celor constatate, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal, au procedat la colectarea TVA în cotă de 19% aferent veniturilor declarate de către contestatoare pentru perioada 01.08.2006 - 01.02.2007, în sumă de ... lei, TVA-ul colectat cifrându-se la ... lei.

Aferent obligației de plată suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugată, organele de control au stabilit și majorări de întârziere în cuantum de ... lei, în temeiul prevederilor art. 115 și 116 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Prin contestație, se face precizarea că, din debitul suplimentar stabilit, reprezentând TVA, petenta recunoaște suma de ... lei, aferentă livrărilor în sumă de ... lei efectuate către beneficiari neplătitori de taxă pe valoarea adăugată, TVA pe care se obligă să îl achite către bugetul statului.

Diferența în cuantum de ... lei, reprezentând livrări către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de TVA nu este acceptată ca datorată de către contestatoare, întrucât livrările efectuate de aceasta se încadrează în prevederile art. 160.1 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, nefiind prejudiciat bugetul statului în sensul că, pentru respectivele livrări TVA-ul trebuia evidențiat atât ca TVA colectat, cât și ca deductibil.

Cu privire la aspectele sesizate, ne exprimăm următoarele:

În perioada supusă verificării, S.C. V S.R.L. H... a realizat livrări de material lemnos către diverși beneficiari.

La art. 160.1 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele cu privire la măsurile de simplificare:

*“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.***

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:(...)

d) materialul lemnos.”

(3) *Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea “taxare inversă”. Furnizorii și beneficiarii evidențiază taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări, respectiv achiziții, în jurnalele de vânzări și de cumpărări concomitent și o înscriu în decontul de taxă pe valoarea adăugată, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, fără a avea loc plăți efective între cele două unități în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.”*

În H.G. nr. 44 / 2004, la pct. 65.1 alin. (1) se mai precizează următoarele:

“65.1. (1) Condiția obligatorie prevăzută la art. 160.1 alin. (1) din Codul fiscal, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv a taxării inverse, este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie persoane înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. Nu se aplică taxarea inversă în cazul în care vânzătorul sau cumpărătorul nu este persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru aceste operațiuni aplicându-se regimul normal de taxă pe valoarea adăugată. Înregistrarea contabilă 4426=4427 atât la cumpărător, cât și la furnizor este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată.”

Așadar, din textele de lege menționate anterior, rezultă fără echivoc faptul că societatea contestatoare nu putea aplica măsurile de simplificare, respectiv taxarea inversă, reglementate de art. 160.1 din Legea nr. 571 / 2003, atâta timp cât nu și-a îndeplinit obligația legală de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului legal, pentru operațiunile derulate aplicându-se regimul normal de taxă.

Mai mult, agentul economic nu putea efectua înregistrări contabile de genul 4426 = 4427, atâta timp cât nu era plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, și nu putea evidenția sumele respective în deconturile de taxă întocmite conform legii, nefiind plătitor de taxă pe valoarea adăugată legal înregistrat, conform prevederilor art. 153 din Codul fiscal.

De altfel, aplicarea taxării inverse și înregistrarea în contabilitate a articolului 4426 = 4427 ar fi însemnat exercitarea dreptului de deducere a TVA, drept pe care petenta nu îl avea atâta timp cât nu era înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, după cum se stipulează în mod expres la art. 152 alin. (7) din Codul fiscal, cităm:

“(7) Persoanele impozabile scutite potrivit dispozițiilor prezentului articol nu au dreptul de deducere conform art. 145 și nici nu pot să înscrie taxa pe facturile lor.”

Cu privire la luna **ianuarie 2007**, facem următoarele precizări:

Începând cu data de 01.01.2007, H.G. nr. 44 / 2004 a suferit modificări și completări în baza H.G. nr. 1861 / 2006, publicată în Monitorul Oficial nr. 1044 / 29.12.2006, în sensul că prevederile cuprinse la pct. 56(4) din H.G. nr. 44 / 2004 au fost înlocuite de prevederile pct. 62(2), după cum urmează:

“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:

*b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita **plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o** dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe 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.”*

Din textul de lege mai sus menționat, rezultă că, începând cu data de 01.01.2007, persoanele impozabile care nu s-au înregistrat ca plătitori de TVA în termenul legal, datorează pentru perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitoare și data la care a fost efectiv înregistrată, taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată ca plătitoare de TVA în regim normal, iar nu taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pe perioada respectivă, după cum se menționa la pct. 56(4) din H.G. nr. 44 / 2004.

Drept urmare, rezultă că, pentru perioada 01.01.2007 - 31.01.2007, petentei îi este aplicabil regimul normal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, fapt menționat de altfel și de către organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, anexat la dosarul cauzei, acordându-se drept de deducere pentru cumpărările efectuate și colectându-se TVA-ul aferent livrărilor.

Prin referatul în speță, organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată și a majorărilor de întârziere aferente, care au fost stabilite prin raportul de inspecție fiscală ce face obiectul contestației, stabilind că sumele datorate de către S.C. V.. S.R.L. H... urmează a fi diminuate după cum urmează:

- TVA-ul de plată va fi diminuat cu suma de ... lei;
- majorările de întârziere vor fi diminuate cu suma de ... lei.

Pentru sumele în cauză, D.G.F.P. Alba, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, va proceda la admiterea contestației, sumele datorate de în continuare de contestatoare la finele perioadei supuse verificării fiind următoarele:

- TVA: ... lei;
- majorări de întârziere: ... lei.

Față de aceste considerente, în temeiul prevederilor art. 210 și art. 216 din O.G. nr. 92 / 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

1) Admiterea în parte a contestației formulate de S.C. V S.R.L. H... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. V S.R.L. H... pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - TVA;
- ... lei - majorări de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Alba în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor art. 218 alin. (2) din O.G. nr. 92 / 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 554 / 2004 privind Contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,