



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 49

din 03.05.2010

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din satul,
județul, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului
sub nr.din 15.04.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr. din 15.04.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 15.04.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.R.L.** din satul, nr., comuna, județul

S.C. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.03.2010, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 19.03.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 17.03.2010, înregistrat sub nr. din 18.03.2010, privind suma de **... lei**, reprezentând:

- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.R.L. prin cererea formulată precizează că a depășit plafonul de 35.000 euro în anul 2007, a descoperit eroarea în 2010 și s-a înregistrat ca plătitor.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au recalculat taxa pe valoarea adăugată colectată pentru perioada cuprinsă între

data la care ar fi fost înregistrată în mod normal în scopuri de TVA și data la care s-a înregistrat, stabilind TVA de plată prin interpretarea eronată a pct. 62 alin. 2 din H.G. nr. 44/2004.

De asemenea, precizează că a prezentat obiecțiuni la constatările efectuate, înainte de definitivarea raportului de inspecție fiscală, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația legală de a contrazice motivele de drept și de fapt pe care le-a invocat.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au calculat în timpul controlului TVA în sumă de lei, pe care avea obligația să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada 01.11.2007 – 31.12.2009, iar baza impozabilă a fost considerată ca reprezentând veniturile înregistrate în contabilitate în contul 707, fără să se țină cont de faptul că vânzarea produselor s-a făcut printr-un magazin cu amănuntul, iar sumele înregistrate reprezintă preț cu amănuntul, care cuprinde și TVA.

Contestatoarea precizează că stabilirea taxei pe valoarea adăugată în cazul sumelor încasate prin magazinele cu amănuntul se face înmulțind sumele totale cu un coeficient de 15,9664, conform art. 140 din Codul fiscal și pct. 23 alin. 2 din H.G. 44/2004, acest punct de vedere fiind susținut și de Directiva CE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în vigoare la 31 decembrie 2008.

De asemenea, precizează că nu au fost analizate prevederile art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000, unde comerțul cu amănuntul este definit ca fiind activitatea desfășurată de comercianții care vând produse, de regulă, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora.

Totodată, precizează că s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei având în vedere că scadența taxei pe valoarea adăugată de plată suplimentară este 25 a lunii următoare celei în care se încheie trimestrul.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat că TVA colectată reprezintă creanța fiscală ce ar fi trebuit să fie achitată trimestrial, fără să aibă în vedere că, potrivit art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, „În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

De asemenea, se invocă și prevederile pct. 45 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004, privind aplicarea art. 145 alin. 4 din Codul fiscal, unde se prevede că: „orice persoană are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu depășească perioada prevăzută la art. 1471 alin. (2) din Codul fiscal.”

Contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală au determinat TVA colectată și au stabilit că aceasta este o sumă de plată, fără să

țină cont de prevederile art. 145 alin. 4 din Codul fiscal, societatea deținând documente legale care să-i permită deducerea.

De asemenea, susține că prin actul de control se face trimitere la o serie de prevederi legale, dar care sunt interpretate de organele de inspecție fiscală unilateral, numai în interesul bugetului de stat.

Totodată, susține că prevederile art. 134 alin. 3 și 157 din Codul fiscal trebuie corelate cu prevederile art. 145 din același act normativ, care dau dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată înainte de înregistrarea ca plătitor.

Societatea susține că nici un articol de lege din Titlu VI privind TVA nu prevede că persoana impozabilă este obligată să achite sumele reprezentând TVA colectată în prima lună a trimestrului următor.

Prin cererea formulată, societatea susține că majorările de întârziere în sumă de lei nu au bază legală, întrucât pentru TVA colectată nu există nici un act normativ în vigoare care să stabilească un termen de plată, iar, potrivit art. 119 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, pentru neachitarea în termenul de scadență de către debitori a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări de întârziere.

De asemenea, consideră că, prin neînregistrarea în scopuri de TVA la termenul prevăzut de lege, nu a prejudiciat bugetul statului în mod real cu sumele neachitate la timp, determinate prin scăderea din sumele colectate a sumelor deductibile.

Societatea susține că datorează majorări de întârziere doar în sumă de lei, pentru perioada cuprinsă între 25.04.2008 și 25.07.2008, iar de la această dată și până la 31.12.2009 ar fi numai sume de recuperat.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, societatea susține că stabilirea acestei sume prin aplicarea cotei de TVA de 19% la sumele înregistrate în contul 707, reprezintă un prejudiciu fictiv, sumă pe care unitatea nu a încasat-o efectiv niciodată și nu o va mai încasa.

Contestatoarea invocă prevederile art. 152 alin. 6 și alin. 8 din Codul fiscal și punctul 62 alin. 2, 3, 4 și 5 din H.G. nr. 44/2004.

De asemenea, precizează că societatea are dreptul să deducă TVA chiar și înainte de înregistrarea ca plătitor de TVA, iar majorările de întârziere se calculează numai pentru creanțele fiscale care au termene de scadență prevăzute în Codul fiscal.

Totodată, precizează că organele de inspecție fiscală nu menționează prin actele de control temeiul legal pentru plata taxei pe valoarea adăugată colectate și nici care este termenul de scadență.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.03.2010, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 19.03.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 17.03.2010,

înregistrat sub nr. din 18.03.2010, organele de inspecție fiscală, în urma verificării taxei pe valoarea adăugată, au constatat că societatea a depus declarația 010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 10.02.2010, privind înregistrarea ca plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2010.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, potrivit balanței de verificare, societatea a depășit plafonul de 35.000 euro, prevăzut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în luna septembrie 2007, respectiv a înregistrat o cifră de afaceri de lei.

Prin actul de control se precizează că societatea trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA conform prevederilor art. 153 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003, după cum urmează:

- solicitarea înregistrării în scopuri de TVA la organul fiscal în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de 35.000 euro, în acest caz până la data de 10.10.2007;

- să se comporte ca plătitor de TVA începând cu prima zi a lunii următoare celei în care ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, respectiv 01.11.2007.

Organele de inspecție fiscală au calculat în timpul controlului TVA în sumă de lei, pe care societatea avea obligația să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada 01.11.2007 – 31.12.2009.

Prin actul de control se precizează că, pentru stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, asupra căreia s-a aplicat cota de 19% prevăzută de lege, s-a avut în vedere contrapartida obținută de S.C. S.R.L. de la cumpărător, reprezentând veniturile pe care societatea le-a obținut din vânzarea mărfurilor, respectiv din prestări de servicii.

De asemenea, se precizează că s-a procedat la aplicarea cotei de 19%, în condițiile în care prețul de vânzare cu amănuntul stabilit de societate se forma din prețul de achiziție de la furnizor, inclusiv TVA (371 = 401), la care s-a adaugă adaosul practicat de către societate (371 = 378).

Pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, s-au calculat majorări de întârziere de lei, având în vedere că scadența taxei pe valoarea adăugată de plată este 25 a lunii următoare celei în care se încheie trimestrul respectiv.

La stabilirea creanțelor fiscale suplimentare s-au avut în vedere prevederile art. 153 alin. 1 lit. b, art. 152 alin. 6, art. 137 alin. 1 lit. a, art. 140 alin. 1, art. 156¹ alin. 1, art. 134 alin. 3, art. 157 alin. 1 și art. 152 alin. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 62 alin. 2 lit. b, pct. 23 alin. 2 și pct. 62 alin. 2 lit. b, alin. 3, alin. 4 și alin. 5 din H.G. nr. 44/2004.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile contestatoarei, în raport cu actele

normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală aveau obligația să acorde dreptul la deducere a taxei pe valoarea adăugată pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată, în condițiile în care societatea ar fi trebuit să solicite înregistrarea la data de 01.11.2007, dar s-a înregistrat începând cu data de 01.03.2010.

În fapt, societatea contestatoare a depășit plafonul de scutire în anul 2007 și s-a înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de **01.03.2010**.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, potrivit bilanței de verificare, societatea a depășit plafonul de 35.000 euro în luna septembrie 2007, având obligația să se comporte ca plătitor de TVA începând cu prima zi a lunii următoare celei în care ar fi fost înregistrată, respectiv 01.11.2007.

Organele de inspecție fiscală au calculat în timpul controlului TVA în sumă de lei, pe care societatea avea obligația să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada **01.11.2007 – 31.12.2009**.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat că TVA colectată reprezintă creanța fiscală ce ar fi trebuit să fie achitată trimestrial, fără să se aibă în vedere că, potrivit art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA.

În drept, la data înregistrării societății ca plătitor de TVA, respectiv 01.03.2010, sunt aplicabile prevederile **Legii nr. 571 / 2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde la art. **153 alin. (1) lit. b)**, se prevăd următoarele:

„Art. 153

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, 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 a depășit acest plafon;”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, la **punctul 66 din Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**, se stipulează următoarele:

„66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:[...]

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;”

Din prevederile menționate, se reține că o persoană care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut de lege și care solicită înregistrarea în cursul unui an calendaristic, înregistrarea respectivei persoane se consideră valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea.

Din documentele existente a dosarul cauzei se reține că, până la data de 01.03.2010, societatea a aplicat regimul special de scutire, situație în care, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art. 152 alin. (8) lit. a) și alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„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:[...]

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

Se reține că persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor.

Având în vedere că societatea s-a înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2010, referitor la dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 145 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile după data înregistrării societății ca plătitor de TVA, unde se prevede că:

„ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 45, prevăd că:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, deus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.”

Se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut de Codul fiscal, deus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește procedura ce se aplică în cazul în care se constată că persoana impozabilă nu a respectat prevederile legale privind înregistrarea ca plătitor de TVA în cazul în care s-a depășit plafonul de scutire, aceasta este prevăzută la **punctul 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, privind aplicarea art. 152 din Codul fiscal, unde se stipulează că:

„(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 identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control 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 perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.[...]

(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:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

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.”

Din textele de lege menționate se reține că persoana impozabilă care a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor Codului fiscal, în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

Totodată, se reține că în situația persoanelor 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 taxa pe valoarea adăugată în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute de lege.

În consecință, față de prevederile menționate, rezultă că organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească taxa pe valoarea adăugată de plată la nivelul sumei pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze, taxa pe valoarea adăugată deductibilă urmând a fi ajustată de contribuabil, conform prevederilor legale.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție nu aveau nicio obligație în acest sens, legiuitorul dând posibilitatea contribuabililor să-și ajusteze taxa deductibilă în primul decont depus după înregistrarea ca plătitor de TVA sau, după caz, printr-un decont ulterior, în condițiile prevăzute de lege.

În ceea ce privește obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care societatea s-a înregistrat ca plătitor de TVA, sunt aplicabile prevederile **art. 126 alin. (1) și (9), coroborate cu prevederile art. 127 alin. (1) și art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, prevederi care și-au păstrat conținutul pentru perioada 01.11.2007 – 31.12.2009, unde se stipulează că:

„Art. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140; [...]

Art. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități

economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. [...]

Art. 128

Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Totodată, referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile **art. 134 alin. (1) și 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, unde se stipulează că:

„Art. 134

Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.[...]

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Din cele prezentate rezultă că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru livrările efectuate după data la care avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA, exigibilitatea taxei intervenind la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Totodată, prin contestația formulată, societatea susține că baza impozabilă a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca reprezentând veniturile înregistrate în contabilitate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, fără să se țină cont de faptul că vânzarea produselor s-a făcut printr-un magazin cu amănuntul, iar sumele înregistrate reprezintă preț cu amănuntul, care cuprinde și TVA.

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile **art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, unde se prevede că:

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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;”

Din textul de lege menționat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor.

Conform **art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„(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 reduse.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **pct. 23**, prevăd următoarele:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor 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 **art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată:

„(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”

Din textele de lege menționate se reține că taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119, doar atunci când prețul de vânzare include și taxa.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei impozabile în sumă de lei.

Conform documentelor existente la dosar, societatea, cu toate că avea obligația a se înregistra în scopuri de TVA începând cu data de 01.11.2007, nu și-a îndeplinit această obligație în termenul legal, aceasta înregistrându-se începând cu data de 01.03.2010, și nici nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru veniturile obținute din vânzarea mărfurilor și din

prestările de servicii efectuate în perioada 01.11.2007 – 31.12.2009, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 19% asupra bazei impozabile, respectiv asupra veniturilor pe care societatea le-a obținut din vânzarea mărfurilor și din prestările de servicii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei conform prevederilor legale, în sensul că baza impozabilă a fost considerată ca fiind constituită din veniturile înregistrate în contabilitate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, fără să se țină cont de faptul că vânzarea s-a făcut printr-un magazin cu amănuntul, iar sumele înregistrate reprezintă preț cu amănuntul care cuprinde și TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit baza impozabilă pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul vânzărilor efectuate, ținând cont de faptul că prețul de vânzare cu amănuntul stabilit de societatea verificată era format din prețul de achiziție de la furnizor, la care s-a adăugat adaosul practicat, fără taxa pe valoarea adăugată.

Așa după cum rezultă din textele de lege menționate, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, contrapartida obținută de furnizor reprezintă contravaloarea vânzărilor, care, conform prevederilor menționate, cuprinde impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la data vânzării bunurilor, prețul de vânzare nu putea include și taxa pe valoarea adăugată, cu atât mai mult cu cât societatea nu se înregistrase ca plătitor de TVA, necolectând taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările efectuate, aceasta necomportându-se ca plătitor de TVA.

Contestatoarea precizează că stabilirea taxei pe valoarea adăugată în cazul sumelor încasate prin magazinele cu amănuntul se face înmulțind sumele totale cu un coeficient de 15,9664, conform art. 140 din Codul fiscal și pct. 23 alin. 2 din H.G. 44/2004, acest punct de vedere fiind susținut și de Directiva CE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în vigoare la 31 decembrie 2008.

Conform prevederilor punctului 23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii și că **procedeul sutei mărite se aplică** pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$, **atunci când prețul de vânzare include și taxa.**

Rezultă că procedeul sutei mărite se aplică numai în situația în care societatea ar fi inclus în prețul mărfurilor vândute și taxa pe valoarea

adăugată, or din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că prețul bunurilor vândute ar fi cuprins și taxa pe valoarea adăugată, cu atât mai mult cu cât societatea nu s-a comportat ca plătitor de TVA.

Având în vedere că pentru vânzările de bunuri și prestări de servicii taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală în mod legal au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de TVA asupra veniturilor pe care societatea le-a obținut din vânzarea mărfurilor și din prestări de servicii.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că nu au fost analizate prevederile art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 99/2000, unde comerțul cu amănuntul este definit ca fiind activitatea desfășurată de comercianții care vând produse, de regulă, direct consumatorilor pentru uzul personal al acestora, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât cadrul legal privind impozitele și taxele, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, este cel stabilit prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform prevederilor **art. 1**, unde se stipulează că:

„(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele și taxele prevăzute la art. 2, care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale, precizează contribuabilii care trebuie să plătească aceste impozite și taxe, precum și modul de calcul și de plată al acestora. Prezentul cod cuprinde procedura de modificare a acestor impozite și taxe. De asemenea, autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea prezentului cod și a convențiilor de evitare a dublei impuneri.

(2) Cadrul legal de administrare a impozitelor și taxelor reglementate de prezentul cod este stabilit prin legislația privind procedurile fiscale.

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că a prezentat obiecțiuni la constatările efectuate înainte de definitivarea raportului de inspecție fiscală, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația legală de a contrazice motivele de drept și de fapt pe care le-a invocat, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa după cum rezultă din raportul de inspecție fiscală anexă la decizia de impunere contestată, la Capitolul V – Discuția finală cu contribuabilul sunt prezentate argumentele

organelor de inspecție fiscală în legătură cu obiecțiunile formulate de contribuabil.

În ceea ce privește susținerile contestatoarei că organele de inspecție fiscală nu menționează prin actele de control temeiul legal pentru plata taxei pe valoarea adăugată colectate și care este termenul de scadență, nu pot fi reținute, întrucât, la punctul 2.1.3 din decizia de impunere și din raportul de inspecție fiscală, s-a prezentat temeiul de drept, iar, în ceea ce privește termenul de scadență, prin actele de control, la punctul 2.1.2, se precizează că termenul de scadență al taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în urma verificării efectuate este „25 a lunii următoare celei în care se încheie trimestrul respectiv”.

Față de cele prezentate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat și stabilit taxa pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA și data înregistrării acesteia, drept pentru care urmează **a se respinge contestația formulată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, ca neîntemeiată.**

2. Referitor la accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilă suplimentar de organele de inspecție fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe dacă acestea au fost calculate conform prevederilor legale și dacă societatea datorează majorările de întârziere, în condițiile în care contestația a fost respinsă pentru creanțele fiscale care le-a generat.

În fapt, organele de inspecție fiscală au calculat pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei majorări de întârziere de lei, pentru perioada 25.01.2008 – 16.03.2010, având în vedere că scadența taxei pe valoarea adăugată de plată este 25 a lunii următoare celei în care se încheie trimestrul respectiv.

Societatea susține că nici un articol de lege din Titlu VI privind TVA, din Codul fiscal, nu prevede că persoana impozabilă este obligată să achite sumele reprezentând TVA colectată în prima lună a trimestrului următor.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede că:

„Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. [...]

Art. 120

Majorări de întârziere

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

Din textele de lege citate mai sus se reține că majorările de întârziere se datorează în cazul neachitării în termen a obligațiilor de plată și se calculează începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Contestatoarea precizează că s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei având în vedere că scadența taxei pe valoarea adăugată de plată suplimentară este 25 a lunii următoare celei în care se încheie trimestrul și că nici un articol de lege din Titlu VI privind TVA din Codul fiscal nu prevede că persoana impozabilă este obligată să achite sumele reprezentând TVA colectată în prima lună a trimestrului următor.

Totodată, susține că majorările de întârziere în sumă de lei nu au bază legală, întrucât pentru TVA colectată nu există nici un act normativ în vigoare care să stabilească un termen de plată, iar, potrivit art. 119 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, pentru neachitarea în termenul de scadență de către debitori a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări de întârziere.

În ceea ce privește termenul de plată a taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile 156¹ și 156², în vigoare pentru perioada verificată, unde se stipulează că:

„Art. 157

Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.[...]

Art. 156²

Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

ART. 156¹

Perioada fiscală

(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului

calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.”

Din textele de lege menționate, se reține că orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii decontului de TVA, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală, respectiv lunii sau trimestrului calendaristic.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată de plată, în cazul persoanelor impozabile care au atins sau a depășit plafonul de scutire și nu au solicitat înregistrarea conform prevederilor Codului fiscal, acesta o **reprezintă taxa pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată**, conform prevederilor punctului 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, privind aplicarea art. 152 din Codul fiscal.

Se reține că, în cazul în speță, taxa pe valoarea adăugată de plată o reprezintă taxa pe care societatea avea obligația să o colecteze în perioada respectivă.

Având în vedere că taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală nu a fost achitată în termenul prevăzut de lege, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorările de întârziere.

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care a generat accesoriile în sumă de lei, prin prezenta decizie de soluționare s-a dispus respingerea contestației.

Având în vedere că majorările de întârziere au fost calculate conform prevederilor legale și întrucât pentru creanțele fiscale în sumă de lei, care au generat accesoriile în sumă de lei, contestația a fost respinsă, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și **pentru majorările de întârziere în sumă de lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1, art. 126 alin. (1) și (9), art. 127 alin. (1), art. 128 alin. (1), art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1), 137 alin. (2) și alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 145 alin. (1) și (4), art. 153 alin. (1) lit. b), art. 156¹, art. 156² și art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, 45, 62 alin. (2) lit. b) și 66 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 18.03.2010, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 19.03.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 17.03.2010, înregistrat sub nr. din 18.03.2010, privind suma de **.... lei**, reprezentând:

- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.