



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Caraș-Severin
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Valea Domanului II, nr.17
Localitatea Reșița
Județul Caraș-Severin
Tel : 0255/214197
Fax : 0255/220103

DECIZIA NR. 45

privind soluționarea contestației formulată de SC X SRL înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin sub nr. ../30.06.2011

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr../11.07.2011, înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin sub nr../11.07.2011 asupra contestației formulată de SC X SRL cu sediul social în

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../24.05.2011, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport cu data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ../24.05.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ../24.05.2011, respectiv data de 31.05.2011, conform semnăturii și amprenteii ștampilei aplicate pe adresa nr../25.05.2011 de înaintare a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală sus menționate, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la D.G.F.P.Caraș-Severin sub nr. ../30.06.2011.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC X SRL.

I. Prin contestația formulată SC X SRL solicită corectarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ../24.05.2011 precum și a Raportului de inspecție fiscală nr../24.05.201, invocând următoarele motive:

1). Organele de inspecție fiscală, prin interpretarea eronată a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, au stabilit diferențe de plată la TVA în valoare de x lei și accesorii aferente în valoare de x lei, ca urmare a faptului că societatea s-a înregistrat

cu întârziere ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată, considerând că suma de x lei reprezentând TVA colectată, raportată de aceasta nu a fost determinată corect.

Contestatoarea arată că, organele de inspecție fiscală au invocat faptul că TVA colectată trebuia determinată prin aplicarea cotei standard de TVA asupra prețului încasat din vânzarea mărfurilor, așa cum se prevede la pct.23 alin.(1) din Normele de aplicare ale art.140 din Codul fiscal și nu prin extragerea acesteia cu procedeul sutei mărite, susținând că TVA colectată trebuia să fie în sumă de x lei și nu de x lei cât a raportat firma.

Contestatoarea arată că a aplicat prevederile pct.23 alin.(2) din Normele de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, deoarece prețul de vânzare fiind deja stabilit la acea dată conținea în el și TVA deductibilă respectiv adaosul comercial, iar în condițiile în care se elimina TVA deductibilă baza de impozitare se modifica.

Contestatoarea precizează că prin aplicarea procedurii susținut în mod eronat de organele de inspecție fiscală conform pct.23 alin.(1) din H.G. nr.44/2004, se modifică prețurile de vânzare în mod necuvenit, societatea fiind pusă în imposibilitatea de a recupera diferența stabilită în sumă de 16.512 lei, deoarece vânzarea s-a efectuat direct către populație nefiind necesară emiterea unei facturi, așa cum prevede alin.(2) de la pct. 23 din H.G. nr.44/2004.

Contestatoarea consideră că a aplicat corect alin.(2) de la pct 23 din H.G. nr.44/2004, iar în urma calculelor efectuate, întrucât suma de x lei a inclus și lunile noiembrie și decembrie 2007, iar regularizările trebuiau efectuate începând cu luna ianuarie 2008, suma ce trebuia evidențiată în decontul lunii septembrie 2010 era de x lei și nu de x lei, cu x lei mai puțin, astfel că solicită ca TVA colectată ce trebuie regularizată să fie în sumă de x lei și nu de x lei așa cum susțin organele de control.

De asemenea, contestatoarea susține că factura de corecție pentru vânzări și recepția pentru cumpărări (considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind incorecte), nu au fost întocmite de societate cu scopul de a respecta anumite prevederi ale Codului fiscal, ele având un caracter intern pentru a evidenția corect în contabilitate situația inițială în care societatea s-ar fi declarat la termen ca plătitoare de TVA, acestea ținând mai mult de cerințele softului.

Totodată, contestatoarea precizează că procedând după același principiu, se determină și TVA deductibilă care se corectează de la suma de x lei la suma de x lei, eliminând lunile noiembrie și decembrie 2007, astfel valoarea TVA deductibilă fiind mai mică cu x lei.

2). Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală prin interpretarea eronată a prevederilor Codului fiscal precum și a Normelor de aplicare a Codului fiscal, au stabilit în sarcina societății obligația de a plăti majorări de întârziere în sumă totală de x lei, luând în considerare cele mai recente prevederi ale pct.62 din H.G.nr.44/2004 cu privire la aplicarea art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv alin.(3) al pct.62 din H.G.nr.44/2004.

Contestatoarea susține că, în H.G.nr.44/2004 (inițială) aplicarea art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal este clarificată de pct.56 alin.(4) lit b), alin.(5), neexistând prevedere expresă cu privire la calculul accesoriilor. În același sens, contestatoarea arată că modificarea prevederilor menționate se produce prin H.G.nr.1618/2008, care la pct.62 alin.(2) introduce versiunea de care uzează organele de inspecție fiscală, dar care nu prevede reglementarea expresă cu privire la calculul majorărilor de întârziere, deci nu are și alin. (3). Alin. (3) și alin.(4) al pct. 62 din H.G.nr.44/2004 de aplicare a art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au

fost introduse prin H.G.nr.1620/2009, referindu-se la calculul accesoriilor și la ajustarea TVA deductibilă, începând cu 1 ianuarie 2010.

Contestatoarea susține că, aplicând prevederile legale cu privire la determinarea taxei pe valoare adăugată sau a sumei negative de taxa, conform art.148 alin. (1) și alin. (2), s-a calculat diferența de plată trimestrială dintre TVA colectată și TVA deductibilă la care s-au calculat majorările de întârziere rezultând o sumă totală de plată de x lei.

În concluzie, contestatoarea solicită efectuarea următoarelor corecții în primul decont de TVA:

- TVA colectată - x lei,
- TVA deductibilă - x lei.

De asemenea, solicită înregistrarea majorărilor de întârziere în sumă de x lei, pe care societatea are obligația să le plătească.

Pe cale de consecință, prin corecțiile solicitate, contestatoarea susține că se impune anularea diferențelor de TVA calculate de organele de inspecție fiscală în sumă de x lei și a majorărilor de întârziere în sumă de x lei.

La contestația formulată contestatoarea a anexat următoarele:

- anexa nr.1 privind calculul TVA colectată, TVA deductibilă, TVA de plată și majorările de întârziere;
- copia Raportului de inspecție fiscală nr. .../24.05.20011;
- copia Deciziei de impunere nr...../24.05.2011;
- din anexele de la raportul de inspecție fiscală:
 - calculul diferenței suplimentare de TVA stabilită;
 - calculul obligațiilor fiscale accesorii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr../24.05.20011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ../24.05.2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Taxa pe valoarea adăugată

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit cifrei de afaceri raportată în Situațiile financiare anuale la 31.12.2007, în sumă de x lei, societatea a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro, prevăzut la art.152 din Codul fiscal, al cărui echivalent în lei se calculează la cursul de schimb al BNR la data aderării (01.01.2007), acesta fiind de 3,3817 lei/ euro. Depășirea plafonului s-a realizat în luna noiembrie 2007, întrucât la 31.11.2007 cifra de afaceri realizată a fost de x lei – echivalent a x euro, conform balanței de verificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile legale privind termenul în care era obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art.153 alin.(1) lit. b) din Codul fiscal, în baza cărora ar fi trebuit să fie înregistrată plătitoare de taxa începând cu 01.01.2008. Societatea solicită înregistrarea abia în anul 2010, fiindu-i atribuit codul de plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală în baza stării de fapt constatată, pentru perioada 01.01.2008-31.08.2010, respectiv de la data la care contribuabilul ar fi trebuit să se înregistreze până la data la care s-a înregistrat în scopuri de TVA, au procedat la determinarea obligației privind TVA aferentă acestei perioade, având în vedere prevederile legale aplicabile acestei situații și anume: art.152 alin.(6) din Codul fiscal

coroborat cu prevederile pct.62 alin. (2) lit.b), alin. (3) din H.G. nr.44/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal.

În ceea ce privesc acțiunile întreprinse de contribuabil în temeiul acestor prevederi legale, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În primul decont de TVA, aferent lunii septembrie 2010 societatea a înregistrat la rândul 15 " Regularizări taxa colectată " suma de x lei reprezentând taxa colectată pentru perioada în discuție, la stabilirea căreia a utilizat procedeul sutei mărite aplicate la veniturile încasate în perioada 2008 - 08.2010, extrăgând TVA din valoarea veniturilor obținute din vânzare. Potrivit prevederilor pct.23 alin. (2) – normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală consemnează că se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea TVA atunci când prețul de vânzare include și taxa, astfel că, în situația în care se află societatea, prețul de vânzare practicat și încasat al produselor vândute populației în acea perioadă nu conține taxa, astfel cum rezultă din Notele de recepție a mărfii întocmite la data recepționării mărfurilor și din modul de înregistrare în contabilitate a întărilor de mărfuri în gestiune, de descărcare a gestiunii cu contravaloarea mărfurilor vândute și a veniturilor obținute, societatea nefiind plătitoare de taxa pe valoarea adăgată în acea perioadă.

Organele de inspecție fiscală precizează că, societatea a procedat la întocmirea unei facturi de corecție în data de 01.09.2010 (anexa nr.2) care conține taxa colectată de x lei pe care o înregistrează în Decontul de taxa al lunii IX 2010 (la regularizări taxa colectată), rezultatul fiind diminuarea bazei de impozitare de x lei reprezentând total venituri din vânzarea mărfurilor înregistrate în perioada XII.2007-VIII.2010 cu suma de x lei, fiind încălcate prevederile art.159 alin.(2)- Corectarea documentelor, coroborat cu art.138 din Codul fiscal care reglementează situațiile în care se poate reduce baza de impozitare a TVA, întrucât operațiunea efectuată nu se încadrează în nici una din situațiile de la lit. a) la lit.e) de la art.138. De asemenea, această factură nu îndeplinește nici una din condițiile obligatorii prevăzute la art.155 din Codul fiscal, pentru a fi document justificativ.

Tot în Decontul lunii septembrie 2010 (primul decont de când devine plătitoare de TVA) societatea a aplicat prevederile pct.62 alin.(4) – normele de aplicare la art.152 Codul fiscal, care îi acorda dreptul de a ajusta în primul decont depus după înregistrarea în scopuri de TVA taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, înregistrând la Rândul 28 „Regularizări taxa dedusă” suma de x lei. Organele de inspecție fiscală, precizează că s-au verificat documentele care au stat la baza stabilirii acestei taxe, fără a fi constatate deficiențe. Taxa pe valoarea adăgată deductibilă de x lei a rezultat din facturile reprezentând cumpărări de pâine și specialități, destinate revânzării și din servicii de utilități și alte cheltuieli destinate nevoilor firmei în perioada 01.01.2008-31.08.2010.

Organele de inspecție fiscală precizează că, în conformitate cu prevederile legale menționate, ajustarea acestei taxe deductibile se efectuează doar prin decont, iar societatea a procedat la întocmirea unei Note de recepție în data de 01.09.2010 (anexa 3) în care modifică/stornează modul de înregistrare a tuturor intrărilor de marfă efectuată în toată perioada 01.01.2008-31.08.2010, care a fost înregistrat cu articolul

contabil: 371 = 401 și repun aceste înregistrări utilizând următorul articol contabil:
% = 401

371
4426

efectul acestor înregistrări fiind scăderea nejustificată a contului 607 "cheltuieli privind mărfurile" cu suma de x lei. De asemenea, se precizează că acest document nu are calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate așa cum prevede Legea contabilității nr.82/1991, republicată, având în vedere următoarele motive:

- totalul achizițiilor efectuate în perioada 01.01.2008-31.08.2010 pentru care are dreptul la ajustarea TVA nu sunt compuse doar din mărfuri, ci și din alte bunuri și servicii achiziționate în această perioadă, astfel încât nu se justifică corecția contului 371 "mărfuri" ;

- în toată perioada de referință au fost întocmite documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de bunuri și servicii la data efectuării operațiunilor, pentru mărfuri existând note de recepție în care a fost stabilit prețul de vânzare cu amănuntul al mărfurilor care conține doar adaosul comercial – metoda specifică și corectă în cazul unui contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA. Astfel, această notă de recepție nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate, întrucât nu reflectă operațiuni efectuate la data întocmirii ei și nu are la bază documente care să justifice corecțiile care le reflectă, respectiv modificarea ulterioară a calculului prețurilor de vânzare pentru bunuri care au fost vândute și încasate și înregistrate în evidența contabilă la momentul la care au fost efectuate operațiunile.

În consecință, organele de inspecție fiscală stabilesc că baza de impozitare pentru determinarea TVA pe care contribuabilul trebuia să o colecteze este, potrivit art.137 alin.(1) din Codul fiscal, tot ceea ce constituie contrapartidă obținută din partea cumpărătorului, respectiv prețul încasat la vânzarea mărfurilor (și care nu conține TVA) situație în care taxa se determină potrivit pct.23 alin.(1) din Normele de aplicare ale art. 140 din Codul fiscal.

Prin urmare, în baza tuturor prevederilor legale invocate organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze, aceasta fiind în sumă totală de x lei, față de suma de x lei stabilită și declarată de contribuabil în Decontul lunii septembrie 2010, rezultând o diferență de obligație de plată de x lei. Potrivit prevederilor pct.62 alin.(3) reprezentând Normele de aplicare ale art.152 alin.(6) din Codul fiscal, după determinarea taxei de plată, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare, acestea fiind în sumă de x lei (anexa 6).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../24.05.2011, cauza supusă soluționării este dacă legal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile realizate de societate care a depășit

plafonul de scutire și nu s-a înregistrat în termen în scopuri de taxa, în condițiile în care aceasta a aplicat procedeul sutei mărite la baza de impozitare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit cifrei de afaceri raportată de societate în Situațiile financiare anuale la 31.12.2007 în sumă de x lei, societatea a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro, prevăzut la art.152 din Codul fiscal, al cărui echivalent în lei se calculează la cursul de schimb al BNR la data aderării (01.01.2007), acesta fiind de 3,3817 lei/ euro. Depășirea plafonului s-a realizat în luna noiembrie 2007, întrucât la 31.11.2007 cifra de afaceri realizată a fost de x lei – echivalent a x euro, conform balanței de verificare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile legale privind termenul la care era obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art.153 alin.(1) lit. b) din Codul fiscal, în baza cărora ar fi trebuit să fie înregistrată plătitoare de taxa începând cu 01.01.2008, aceasta a solicitat înregistrarea abia în anul 2010, fiindu-i atribuit codul de plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2010.

Astfel, pentru perioada 01.01.2008-31.08.2010, respectiv de la data la care societatea ar fi trebuit să se înregistreze până la data la care s-a înregistrat în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea obligației privind TVA aferentă acestei perioade, având în vedere prevederile legale aplicabile acestei situații și anume: art.152 alin.(6) din Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.62 alin.(2) lit.b), alin.(3) din H.G.nr.44/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În primul decont de TVA aferent lunii septembrie 2010, societatea a înregistrat la rândul 15 " Regularizări taxa colectată " suma de x lei reprezentând taxa colectată pentru perioada în discuție, la stabilirea căreia a utilizat procedeul sutei mărite aplicate la veniturile încasate în perioada 2008 - 08.2010, extrăgând TVA din valoarea veniturilor obținute din vânzare.

Organele de inspecție fiscală, arată că potrivit prevederilor pct.23 alin. (2) – normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea TVA atunci când prețul de vânzare include și taxa, astfel că, în situația în care se află societatea, prețul de vânzare practicat și încasat al produselor vândute populației în acea perioadă nu conține taxa, așa cum rezultă din Notele de recepție a mărfii întocmite la data recepționării mărfurilor și din modul de înregistrare în contabilitate a întărilor de mărfuri în gestiune, de descărcare a gestiunii cu contravaloarea mărfurilor vândute și a veniturilor obținute, societatea nefiind plătitoare de taxa pe valoarea adăgată în acea perioadă.

Societatea a procedat la întocmirea unei facturi de corecție în data de 01.09.2010 care conține taxa colectată de x lei pe care o înregistrează în Decontul de taxa al lunii IX 2010 (la regularizări taxa colectată), rezultatul fiind diminuarea bazei de impozitare de x lei reprezentând total venituri din vânzarea mărfurilor înregistrate în perioada XII.2007-VIII.2010 cu suma de x lei, fiind încălcate prevederile art.159 alin.(2)-Corectarea documentelor, coroborat cu art.138 din Codul fiscal care reglementează situațiile în care se poate reduce baza de impozitare a TVA, întrucât operațiunea efectuată nu se încadrează în nici una din situațiile de la lit. a) la lit.e) de la art.138. De asemenea, această factură nu îndeplinește nici una din condițiile obligatorii prevăzute la art.155 din Codul fiscal, pentru a fi document justificativ.

Tot în Decontul lunii septembrie 2010 (primul decont de când devine plătitoare de TVA) societatea a aplicat prevederile pct.62 alin.(4) – normele de aplicare la art.152 Codul fiscal, care îi acorda dreptul de a ajusta în primul decont depus după înregistrarea în scopuri de TVA taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, înregistrând la Rândul 28 „Regularizări taxa dedusă” suma de x lei. Organele de inspecție fiscală, precizează că s-au verificat documentele care au stat la baza stabilirii acestei taxe, fără a fi constatate deficiențe. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă de x lei a rezultat din facturile reprezentând cumpărări de pâine și specialități, destinate revânzării și din servicii de utilități și alte cheltuieli destinate nevoilor firmei în perioada 01.01.2008-31.08.2010.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că, în conformitate cu prevederile legale pe care le-au menționat, ajustarea acestei taxe deductibile se efectuează doar prin decont, iar societatea a procedat la întocmirea unei Note de recepție în data de 01.09.2010 în care modifică/stornează modul de înregistrare a tuturor intrărilor de marfă efectuată în toată perioada 01.01.2008-31.08.2010, care a fost înregistrat cu articolul contabil: 371 = 401 și repun aceste înregistrări utilizând următorul articol contabil: % = 401

371
4426

efectul acestor înregistrări fiind scăderea nejustificată a contului 607” cheltuieli privind mărfurile” cu suma de x lei.

De asemenea, se precizează că acest document nu are calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate așa cum prevede Legea contabilității nr.82/1991, republicată, din următoarele motive:

- totalul achizițiilor efectuate în perioada 01.01.2008-31.08.2010 pentru care are dreptul la ajustarea TVA nu sunt compuse doar din mărfuri, ci și din alte bunuri și servicii achiziționate în această perioadă, astfel încât nu se justifică corecția contului 371 “mărfuri” ;

- în toată perioada de referință au fost întocmite documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a achizițiilor de bunuri și servicii la data efectuării operațiunilor, pentru mărfuri existând note de recepție în care a fost stabilit prețul de vânzare cu amănuntul al mărfurilor care conține doar adaosul comercial – metoda specifică și corectă în cazul unui contribuabil neînregistrat în scopuri de TVA. Astfel, această notă de recepție nu îndeplinește calitatea de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate, întrucât nu reflectă operațiuni efectuate la data întocmirii ei și nu are la bază documente care să justifice corecțiile care le reflectă, respectiv modificarea ulterioară a calculului prețurilor de vânzare pentru bunuri care au fost vândute și încasate și înregistrate în evidența contabilă la momentul la care au fost efectuate operațiunile.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza de impozitare pentru determinarea TVA pe care societatea trebuia să o colecteze este, potrivit art.137 alin.(1) din Codul fiscal, tot ceea ce constituie contrapartidă obținută din partea cumpărătorului, respectiv prețul încasat la vânzarea mărfurilor (și care nu conține TVA) situație în care taxa se determină potrivit pct.23 alin.(1) din Normele de aplicare ale art. 140 din Codul fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze, aceasta fiind în sumă totală de x lei, față de suma de x lei stabilită și declarată de contribuabil în Decontul lunii septembrie 2010, rezultând o diferență de obligație de plată de x lei.

În drept, potrivit art.152 și art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 152

(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.

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; [...]

Cu privire la procedura aplicabilă la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA în situația în care s-a depășit plafonul de scutire, pct.62 alin.(2) lit.b) alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“62. (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:

[...]

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 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 în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

(3) După determinarea taxei de plată conform alin.(2), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.”

Conform dispozițiilor legale precizate, se reține că societatea contestatoare avea obligația ca până la data de 10.XII.2007 să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, având în vedere că depășirea plafonului de scutire de 35.000 euro s-a realizat în luna noiembrie 2007, urmând a fi înregistrată plătitoare de taxa începând cu 01.01.2008.

În speță, s-a constatat că societatea contestatoare a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA cu întârziere, respectiv în anul 2010, fiindu-i atribuit codul de plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2010, astfel că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să solicite plata taxei pe care persoana 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 în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Drept urmare, rezultă că pentru perioada 01.01.2008-31.08.2010, respectiv de la data la care societatea ar fi trebuit să se înregistreze până la data la care s-a înregistrat în scopuri de TVA, contestatoarei îi este aplicabil regimul normal de impozitare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

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:

“ART. 137

(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 enunțat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

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

“ART. 140

(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.”

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 reduce.”

Pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

Potrivit situației de fapt prezentate, se reține că societatea contestatoare nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA la depășirea plafonului (noiembrie 2007) prevăzut de lege, urmarea căreia ar fi fost înregistrată plătitoare de taxa începând cu

01.01.2008, aceasta a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA decât ulterior, respectiv în anul 2010, atribuindu-i-se această calitate începând cu data de 01.09.2010.

Se reține de asemenea că, în primul decont de TVA aferent lunii septembrie 2010, societatea a înregistrat la rândul 15 " Regularizări taxa colectată " suma de 115.771 lei reprezentând taxa colectată pentru perioada în discuție, la stabilirea căreia a utilizat procedeul sutei mărite aplicat la veniturile încasate în perioada 2008 - 08.2010, extrăgând TVA din valoarea veniturilor obținute din vânzare.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a utilizat metoda corectă la stabilirea TVA de plată/colectată pe care o datora pe perioada de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxa și data la care s-a înregistrat, suma declarată de plată de către contestatoare în decontul lunii septembrie 2010 fiind mai mică cu x lei decât cea datorată, urmare a aplicării procedurii sutei mărite la baza de impozitare în loc de aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei de impozitare.

Prin contestația formulată SC X SRL, recunoaște că nu s-a înregistrat în termen ca plătitor de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire, dar susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au determinat TVA colectată potrivit pct.23 alin.(1) din Normele de aplicare ale art. 140 din Codul fiscal, aplicabilitate având pct.23 alin.(2) din Normele de aplicare ale art. 140 din Codul fiscal.

Potrivit pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare ale art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

" (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 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 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 alin. (2) al pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Legea nr. 571/2003 au fost modificate de pct. 5 al lit. A a art. I din H.G. nr. 768/2010, publicată în M.O. nr. 534 din 30 iulie 2010, respectiv :

"(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea TVA atunci când prețul de vânzare include și taxa or, în cauză, prețul de vânzare practicat și încasat al produselor vândute populației în acea perioadă nu putea conține taxa, societatea nefiind plătitoare de taxa pe valoarea adăgată în acea perioadă.

Această motivare a fost reținută și din constatările organelor de inspecție fiscală, de altfel, și în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează faptul că în perioada analizată contribuabilul nu a fost înregistrat în scopuri de TVA, nu a procedat la întocmirea evidenței contabile specifică unui plătitor de taxa și nu putea beneficia de deducerea TVA în cazul achizițiilor de bunuri destinate revânzării, astfel

încât prețul de vânzare (conform Notelor de recepție întocmite de societate) nu conținea elemente specifice unui plătitor de TVA și anume taxa (colectată) pentru a fi aplicabil procedeeul sutei mărite.

Față de cele prezentate, rezultă că, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit că societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, pentru perioada 01.01.2008-31.08.2010, prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartidă obținută din partea cumpărătorului, respectiv prețul încasat la vânzarea mărfurilor (și care nu conține TVA), față de suma de x lei stabilită și declarată de contribuabil în Decontul lunii septembrie 2010, rezultând diferența de obligație de plată în sumă de x lei.

În ceea ce privește susținerea contestației privind corectarea TVA deductibilă de la suma de x lei la suma de x lei, rezultată din eliminarea lunilor noiembrie și decembrie 2007, de menționat este precizarea organelor de inspecție fiscală din cuprinsul raportului de inspecție fiscală: " S-au verificat documentele care au stat la baza stabilirii acestei taxe, fără a fi constatate deficiențe. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă de x lei a rezultat din facturile reprezentând cumpărări de pâine și specialități, destinate revânzării și din servicii de utilități și alte cheltuieli destinate nevoilor firmei în perioada 01.01.2008-31.08.2010."

Mai mult, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, anexat la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală precizează următoarele: "... diferența de x lei dintre taxa deductibilă de x lei pe care a stabilit-o și a dedus-o în decontul lunii septembrie 2010 și care a fost verificată de organele de inspecție, așa cum se precizează și în raportul de inspecție și valoarea de x lei pe care o susține în contestație, nu o considerăm justificată sau susținută cu documente justificative, întrucât rezultă din adunarea unor sume stabilite unilateral, ulterior inspecției fiscale. Aceeași situație este și în cazul diferenței de x lei referitoare la TVA colectată. Organele de inspecție au precizat clar perioada luată în calcul la stabilirea diferențelor suplimentare de taxa și care este 01.01.2008-31.08.2010, astfel cum rezultă și din ANEXA 5 a raportului de inspecție ..."

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept, considerentele reținute anterior, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoareii taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ../24.05.2011,

cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare datorează obligații fiscale accesorii aferente diferențelor de taxa pe valoarea adăugată de plată reprezentând taxa pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze pe perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data la care a fost înregistrată.

În fapt, pentru diferențele de taxa pe valoarea adăugată de plată reprezentând taxa pe care societatea ar fi trebuit să o colecteze pe perioada cuprinsă între data la

care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data la care a fost înregistrată, organele de inspecție fiscală au stabilit majorări de întârziere în sumă de x lei, calculate pentru perioada 26.04.2008-15.05.2011, individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr../24.05.2011.

Temeiul de drept invocat de către organele de inspecție fiscală atât în Raportul de inspecție fiscală nr../24.05.2011 cât și în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-CS ../24.05.2011 sunt prevederile art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și alin.(3) al pct.62 din Normele metodologice de aplicare a [art. 140 din Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Referitor la calculul majorărilor de întârziere, prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că organele de inspecție fiscală au luat în considerare cele mai recente prevederi ale pct.62 din H.G.nr.44/2004 de aplicare a art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv alin.(3) al acestui punct, în condițiile în care alin. (3) și alin.(4) al pct. 62 din H.G.nr.44/2004 de aplicare a art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au fost introduse prin H.G.nr.1620/2009, acestea referindu-se la calculul accesoriilor și la ajustarea TVA deductibilă, începând cu 1 ianuarie 2010.

Totodată, susține că aplicând prevederile legale cu privire la determinarea taxei pe valoare adăugată sau a sumei negative de taxa, conform art.148 alin.(1) și alin.(2) s-a calculat diferența de plată trimestrială dintre TVA colectată și TVA deductibilă la care s-au calculat majorările de întârziere rezultând o sumă totală de plată de x lei.

În drept, potrivit art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:
“ART. 119

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

“ART. 120

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

Din textele de lege citate mai sus, se reține că dobânzile 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.

Având în vedere prevederile legale de mai sus și cele enunțate în acest sens la pct.3.1 din prezenta decizie, situația de fapt prezentată, cele reținute la pct.3.1 și ținând cont că majorările de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept accesoriul urmează principalul, pentru taxa pe valoarea adăugată datorată și neachitată în termenele legale contestatoarea datorează accesoriile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Susținerea contestatoarei referitoare la stabilirea cuantumului majorărilor de întârziere datorate, respectiv că sunt în sumă de x lei, luând ca bază de calcul a acestora diferența de plată trimestrială dintre TVA colectată și TVA deductibilă - nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că pentru perioada în discuție, societatea nu a fost înregistrată în scopuri de TVA, invocarea de

către contestatoare a prevederilor „art.148 alin.(1) și alin.(2) din Codul fiscal ”, nu se justifică.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei potrivit căreia, eronat organele de inspecție fiscală, la calculul majorărilor de întârziere au luat în considerare cele mai recente prevederi ale pct.62 din H.G.nr.44/2004 de aplicare a art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv alin.(3) al acestui punct, acestea nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât prevederile legale care fac obiectul temeiului de drept sunt cele în vigoare la data la care societatea avea obligația reglării situației fiscale urmarea dobândirii calității de plătitor de TVA, respectiv 01.09.2010 (data depunerii primului decont în regim de plătitor).

În consecință, având în vedere cele anterior reținute se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL, pentru suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.152 alin.(6), art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23 alin.(1), pct.62 alin.(2) lit.b) alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.119 alin.(1), art.120 alin.(1), art.216 alin. (1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../24.05.2011 emisă în baza constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.../24.05.2011, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată,
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Caraș-Severin, în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,