



DECIZIA NR. 70 DIN 23.01.2009

Privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL Onesti impotriva deciziei de impunere nr.... emisa de Activitatea de inspectie fiscala Bacau

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre solutionare de la Activitatea de inspectie fiscala Bacau cu adresa nr. ..., inregistrata la institutia noastra sub nr. ..., contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr. ....

Suma contestata este ... lei si reprezinta:

-... lei- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;  
-... lei- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art.207 alin (1) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura reprezentantului legal al SC X SRL, administratorul P. M. I. M., semnatura acestuia fiind insotita de ștampila societatii.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Prin contestatia formulata petenta arata ca nu este de acord cu sumele de plata impuse prin decizia de impunere nr. ... deoarece conform pct.62, alin.(2) din Normele de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, in sensul art.152, alin.(6) din Codul Fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art.153 din Codul Fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda la solicitarea de plata a taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi

fost inregistrata normal in scopuri de taxa, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata.

In consecinta, petenta considera ca taxa pe care ar fi datorat-o este de ... lei, pe perioada cuprinsa intre data la care ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea in scopuri de TVA(01.10.2007) si data la care a fost inregistrata efectiv(01.10.2007).

Petenta admite faptul ca datoreaza majorari de intarziere conform art.119 si 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, tinand cont de taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Este de asemenea contestat si modul de calcul al taxei deoarece nu a fost aplicat procedeul sutei marite, respectiv  $19 \cdot 100 / 119$ . Modul de calcul folosit de inspectorii fiscali a fost  $\dots \text{ lei} \cdot 19 / 100 = \dots \text{ lei}$ .

In concluzie, petenta considera ca sumele ce reies din interpretarea pe care o considera legala, ... lei sunt cele corecte si nu cele stabilite de organul de inspectie fiscala, respectiv ... lei, rezultand astfel o diferenta de ... lei, pe care o considera inacceptabila.

**II. Prin raportul de inspectie fiscala nr...., la cap.III Constatari fiscale, pct. Taxa pe valoarea adaugata, se arata urmatoarele:**

Perioada verificata este 24.08.2005-30.09.2008.

La verificarea aspectelor specifice TVA cat si pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in analiza efectuata, organul de inspectie fiscala a avut in vedere prevederile legislatiei fiscale in vigoare in perioada verificata cat si prevederile Ordinului Presedintelui ANAF nr.1181/2007 si ale celor din tematicile MFP nr.303271/27.12.2005, nr. 302768/27.10.2007 si nr.300054/11.01.2007 privind metodologia de inspectie fiscala a TVA cu modificarile si completarile ulterioare.

### **Cu privire la aspectele de procedura**

SC X SRL a fost inregistrata ca platitoare de TVA, din oficiu, de catre organul fiscal teritorial de la data de 01.10.2007, potrivit datelor inscrise in certificatul de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr.... eliberat de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala.

Societatea a fost inregistrata ca platitoare de TVA din oficiu pe baza formularului semestrial depus la data de 30.06.2007, deoarece cifra de afaceri a depasit plafonul de scutire de 35.000 EURO prevazut la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, valabil incepand cu 01.01.2007.

In fapt, desi plafonul prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal a fost depasit la data de 31.05.2007, societatea nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA.

Avand in vedere faptul ca plafonul prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 a fost depasit la data de 31.05.2007, agentul economic avea obligatia ca pana la data de 10.06.2007 sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA, pentru a deveni platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2007.

De la data cand a devenit platitoare de TVA(01.10.2007) si pana la data de 30.09.2008, deconturile de TVA au fost intocmite si depuse la organul fiscal competent in cadrul termenului prevazut de art.156, alin.2) din Legea nr.571/2003 si in formatul prevazut de OMFP nr.273/2007 si respectiv OPANAF nr.94/2008.

### **Cu privire la TVA deductibila**

In perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a inregistrat in evidenta contabila TVA deductibila in suma de ... lei, dar a declarat la organul fiscal prin deconturile de TVA suma de ... lei.

TVA deductibila aferenta perioadei verificate calculata de organul de inspectie fiscala este in suma de ... lei, rezultand o diferenta intre TVA deductibila declarata si cea stabilita la control de ... lei(... lei-... lei).

Diferenta de ... lei este compusa din:

-... lei -aferenta unei parti a stocului de marfa inregistrat la 30.09.2007;

-... lei – suma nedeclarata.

Societatea a inregistrat in evidenta contabila in luna octombrie 2007 suma de ... lei reprezentand TVA deductibila aferenta stocului de marfa consemnat in listele inventar intocmite la data de 30.09.2007 si depuse la organul fiscal teritorial cu adresa nr.....

Contribuabilul a considerat deductibila TVA aferenta stocurilor de marfuri existente la data de 30.09.2007 desi listele de inventar au fost intocmite si depuse cu depasirea termenului prevazut la pct.61, alin.(5) din normele de aplicare a prevederilor art.152 din Legea nr.571/2003 coroborat cu punctul 61, alin.(4) din acelasi act normativ.

Din suma de ... lei, prin deconturile de TVA se regaseste declarata doar suma de ... lei, contribuabilul neavand o explicatie logica pentru acest aspect.

Diferenta de ... lei nu a fost declarata deoarece la data depunerii deconturilor de TVA nu era finalizata inchiderea contabila a trimestrelor IV 2007, I si II 2008.

In consecinta, organul de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de ... lei careia ii corespunde TVA datorata suplimentar de ... lei, prin incalcarea prevederilor art.82, alin.(3) din OG nr.92/2003, art.152, alin.(6), alin.(8), lit.a) si art.153, alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003.

### **Cu privire la TVA colectata**

In perioada supusa inspectiei fiscale, societatea a inregistrat in evidenta contabila TVA colectata in suma de ... lei, dar a declarat la organul fiscal prin deconturile de TVA suma de ... lei.

TVA colectata aferenta perioadei verificate calculata de organul de inspectie fiscala este in suma de ... lei, rezultand o diferenta intre TVA colectata declarata si cea stabilita la control de ... lei(... lei-... lei).

Diferenta de ... lei este compusa din:

-... lei –aferenta veniturilor inregistrate din vanzarile cu amanuntul in perioada 01.07.2007-30.09.2007;

-... lei –declarata in plus fata de suma din jurnalele de vanzari din perioada 01.10.2007-30.09.2008.

Desi societatea a depasit la data de 31.05.2007 plafonul de scutire prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si trebuia sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2007, nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a declarat la organul fiscal teritorial TVA colectata in suma de ... lei aferenta vanzarilor de marfuri inregistrate in perioada 01.07.2007-30.09.2007, in suma de ... lei.

Potrivit datelor din evidenta contabila din luna octombrie 2007 agentul economic a calculat si inregistrat TVA colectata mai mare cu suma de ... lei fata de suma rezultata din jurnalul de vanzari, explicand ca aceasta diferenta reprezinta TVA colectata aferenta vanzarilor realizate in perioada anterioara inregistrarii ca platitor de TVA de catre organul fiscal teritorial dar calculata prin aplicarea cotei de 15,966% asupra bazei de impozitare.

Din verificarea modului de calcul s-a constatat ca respectiva baza de impozitare nu reprezinta suma veniturilor inregistrate din vanzarile cu amanuntul in perioada 01.07.2007-30.09.2007.Prin decontul de TVA aferent aferent trimestrului IV 2007 din suma de ... lei nu a fost declarata decat suma de ... lei.

In consecinta, organul de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de ... lei careia ii corespunde TVA datorata suplimentar de ... lei, in baza prevederilor pct.56, alin.(4), lit.a) din HG nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal urmare incalcarii prevederilor art.82, alin.(3) din OG nr.92/2003, art.137, alin.(1), art.152, alin.(6), si art.153, alin.(1), lit.b) din Legea nr.571/2003 si pct.23, alin.(2) din din normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003.

Pentru neplata TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei, conform art.119 si 120 din OG nr.92/2003.

Obligatiile fiscale stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr.... au fost impuse prin decizia de impunere nr.....

**III.**Luand in considerare sustinerile petentei, constatariile organului de control precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

SC X SRL are sediul social in Onesti, strada..., nr..., bl, ..., sc ..., etaj ..., ap..., jud Bacau, are cod de inregistrare fiscala RO..., este inregistrata ca platitor de TVA din oficiu, de catre organul fiscal teritorial de la data de 01.10.2007, potrivit datelor inscrise in certificatul de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr... eliberat de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, este inmatriculata la ORC Bacau sub nr.J/04/.../..., si are ca obiect principal de activitate: "lucrari de instalatii electrice" (cod CAEN 4531) , "comert cu amanuntul in magazine nespecializate cu vanzare predominanta de produse nealimentare"(cod CAEN 4719).

Inspectia fiscala a avut ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, precum si stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora, sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale si contabile.

**1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca SC X SRL SRL datoreaza bugetului de stat suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ... lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.**

### **In fapt,**

Prin contestatia formulata petenta arata ca nu datoreaza bugetului de stat sumele inscrise in decizia de impunere nr..., petenta considerand ca taxa pe care ar fi datorat-o este de ... lei, pe perioada cuprinsa intre data la care ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea in scopuri de TVA(01.10.2007) si data la care a fost inregistrata efectiv(01.10.2007), admitand faptul ca datoreaza majorari de intarziere conform art.119 si 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, tinand cont de taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Este de asemenea contestat si modul de calcul al taxei deoarece nu a fost aplicat procedeul sutei marite, respectiv  $19 \cdot 100 / 119$ . Modul de calcul folosit de inspectorii fiscali a fost  $\dots \text{ lei} \cdot 19 / 100 = \dots \text{ lei}$ .

### **In drept,**

Analizand punctul de vedere al petentei vis-a-vis de constatările organului de inspectie fiscala precum si de documentele anexate la dosarul cauzei, constatam urmatoarele:

Suma contestata de petenta, respectiv ... lei are urmatoarea structura:

- ... lei- TVA deductibila aferenta stocurilor de marfuri existente la data de 30.09.2007, desi listele de inventar au fost intocmite si depuse cu depasirea termenului legal;
- ... lei- TVA colectata suplimentar.

**Referitor la suma de ... lei,** precizam ca ea are ca are urmatoarele surse de provenienta:

- ... lei – TVA aferenta unei parti a stocului de marfa inregistrat la 30.09.2007;
- ... lei – TVA nedeclarata.

SC X SRL a depasit plafonul de scutire de 35.000 EURO prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, la data de 31.05.2007, dar nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10.06.2007, potrivit prevederilor art.152, alin.(6) din acelasi act normativ, pentru a deveni platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2007.

*„(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.”*

Potrivit pct.61, alin.(5) si (6) din HG nr.44/2003, actualizata

*„(5) Ajustarea prevazuta la alin. (4) trebuie comunicata organelor fiscale competente, in termen de trei luni de la data trecerii la regimul normal de taxa, prin depunerea unei liste de bunuri aflate in stoc si serviciile neutilizate, precum si a bunurilor de capital aflate inca in folosinta in scopul desfasurarii activitatii economice. Aceasta lista se va intocmi in doua exemplare si va cuprinde bunurile si serviciile neutilizate pentru care se efectueaza ajustarea, data la care i-au fost livrate bunurile si prestate serviciile, baza de impozitare la data respectiva si suma de ajustat.*

*(6) Persoana impozabila va inscrie suma ajustata in primul decont ce se va depune dupa primirea acordului din partea organului fiscal competent asupra ajustarii si sumei acesteia.”*



In consecinta, in mod legal organul fiscal teritorial a procedat la inregistrarea ca platitoare de TVA, din oficiu, de la data de 01.10.2007, potrivit datelor inscrise in certificatul de inregistrare in scopuri de TVA seria B nr.... eliberat de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala.

Asa cum rezulta din evidentele societatii, aceasta a inregistrat in evidenta contabila in luna octombrie 2007 suma de ... lei reprezentand TVA deductibila aferenta stocului de marfa consemnat in listele inventar intocmite la data de 30.09.2007 si depuse la organul fiscal teritorial cu adresa nr...., considerand deductibila TVA aferenta stocurilor de marfuri existente la data de 30.09.2007 desi listele de inventar au fost intocmite si depuse cu depasirea termenului prevazut la pct.61, alin.(5) din normele de aplicare a prevederilor art.152 din Legea nr.571/2003 coroborat cu punctul 61, alin.(4) din acelasi act normativ.

*„(4) In sensul art. 152 alin. (3) si (7) coroborat cu conditiile prevazute la art. 145, 145<sup>1</sup>, 147, 148 si 149 din Codul fiscal, persoana impozabila are dreptul/obligatia la ajustarea taxei deductibile aferente:*

*a) bunurilor aflate in stoc si serviciilor neutilizate in momentul trecerii la regimul normal de taxare;*

*b) bunurilor de capital definite la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, aflate inca in folosinta, in scopul desfasurarii activitatii economice in momentul trecerii la regimul normal de taxa, cu conditia ca perioada de ajustare a deducerii prevazuta la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, sa nu fi expirat. Prevederile acestui alineat se completeaza cu prevederile de la pct. 46.’’*

Din suma de ... lei, prin deconturile de TVA se regaseste declarata doar suma de ... lei, contribuabilul neavand o explicatie logica pentru acest aspect.

Diferenta de ... lei nu a fost declarata deoarece la data depunerii deconturilor de TVA nu era finalizata inchiderea contabila a trimestrelor IV 2007, I si II 2008.

In consecinta, avand in vedere si prevederile art.152, alin.(8), lit.a) din Legea nr.571/2003,:

*„(8) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:*

*a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor, in conditiile art. 145 si 146;’’*

concluzionam ca petenta a considerat in mod eronat ca fiind deductibila taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri **efectuate inaintea inregistrarii ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, fara respectarea procedurilor de inregistrare precum si a celor necesare ajustarii TVA deductibila aferenta acestor stocuri**, iar pe cale de consecinta, pentru suma de ... lei(... lei-... lei) nu poate beneficia de dreptul de deducere.

**Referitor la suma de ... lei** precizam ca aceasta suma are urmatoarea structura:

- ... lei –aferinta veniturilor inregistrate din vanzarile cu amanuntul in perioada 01.07.2007-30.09.2007;
- ... lei –declarata in plus fata de suma din jurnalele de vanzari din perioada 01.10.2007-30.09.2008.

Asa cum am aratat si la punctul referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila, societatea a depasit la data de 31.05.2007 plafonul de scutire prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si trebuia sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2007. In consecinta, societatea nu a inregistrat in evidenta contabila si nu a declarat la organul fiscal teritorial TVA colectata in suma de ... lei aferenta vanzarilor de marfuri inregistrate in perioada 01.07.2007-30.09.2007, in suma de ... lei.

Potrivit datelor din evidenta contabila din luna octombrie 2007 agentul economic a calculat si inregistrat TVA colectata mai mare cu suma de ... lei fata de suma rezultata din jurnalul de vanzari, explicand ca aceasta diferenta reprezinta TVA colectata aferenta vanzarilor realizate in perioada anterioara inregistrarii ca platitor de TVA de catre organul fiscal teritorial dar calculata prin aplicarea cotei de 15,966% asupra bazei de impozitare.

Din verificarea modului de calcul s-a constatat ca respectiva baza de impozitare nu reprezinta suma veniturilor inregistrate din vanzarile cu amanuntul in perioada 01.07.2007-30.09.2007. Prin decontul de TVA aferent aferent trimestrului IV 2007, din suma de ... lei nu a fost declarata decat suma de ... lei.

In consecinta, in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de ... lei(... lei-... lei baza de impozitare aferenta TVA in suma de ... lei declarata in plus fata de suma din jurnalele de vanzari din perioada 01.10.2007-30.09.2008), potrivit prevederilor art.137, alin.(1) din Legea nr.571/2003:

***„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:***

***a)pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”***

Intrucat baza de impozitare in suma de ... lei nu cuprinde si valoarea taxei pe valoarea adaugata, prin aplicarea prevederilor art.140, din Legea nr.571/2003:

***„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este***



*scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata.”*

si a pct 23, alin.(1) din HG nr.44/2004,

*„(1) Taxa pe valoarea adaugata se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”*

in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit TVA datorata suplimentar de ... lei(... lei aferenta veniturilor inregistrate din vanzarile cu amanuntul in perioada 01.07.2007-30.09.2007- ... lei–declarata in plus fata de suma din jurnalele de vanzari din perioada 01.10.2007-30.09.2008).

Astfel, punctul de vedere al petentei referitor la modul de calcul a taxei, in sensul ca in mod eronat a fost aplicata cota standard si nu a fost aplicat procedeul sutei marite, respectiv  $19 \times 100 / 119$  prevazut de pct.23, alin.(2) din HG nr.44/2004 nu are sustinere legala in conditiile in care baza impozabila nu cuprinde si taxa pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, in mod legal petenta datoreaza bugetului de stat suma de ... lei– TVA aferenta veniturilor inregistrate din vanzarile cu amanuntul in perioada 01.07.2007-30.09.2007 sau ... lei TVA colectata suplimentar+ ... lei TVA neacceptata la deducere din perioada 01.10.2007-30.09.2008.

Pentru neplata TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea de majorari de intarziere in suma de ... lei, conform art.119 si 120 din OG nr.92/2003.

In baza situatiei mai sus prezentata, si in temeiul art. 119,120, 206, 217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, ale art.137, alin.(1), art.140, alin.(1), art.152, alin(4) si (6), (8), lit.a), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.23, alin.(1) si pct. 61 alin. (4), (5) si (6) din HG nr. 14/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu pct.13 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr. ..., ca fiind neintemeiata, respectiv pentru suma totala de ... lei reprezentand:

-... lei- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;

-... lei- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de sase luni de la comunicare.

Director Executiv,

**Mircea Muntean**

Avizat

Biroul Juridic si Contencios

**Nicolae Sicoe**