



Ministerul Finanțelor Publice



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

DECIZIA NR. 58
din 15.06.2012

privind soluționarea contestației formulate de
X I.P.U.R.L.,
din mun. Suceava, X, județul Suceava, CIF X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. X din 14.05.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Suceava prin adresa nr. X din 11.05.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 14.05.2012, cu privire la contestația formulată de **X I.P.U.R.L.**, din mun. Suceava, X, județul Suceava.

X I.P.U.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 23.03.2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava Suceava, cu privire la suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei TVA;**
- **X lei dobânzi aferente TVA;**
- **X lei penalități de întârziere aferente TVA.**

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

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

I. X I.P.U.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, cu privire la suma de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei și accesorii aferente TVA în sumă de X lei.

Petentul susține că inspecția fiscală este nulă și nelegală întrucât organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art. 101 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, petentul susține că inspecția fiscală a fost realizată fără ca persoanele din cadrul D.G.F.P Suceava să prezinte ordin de serviciu; abia la finalul controlului organele de inspecție au prezentat un ordin, emis la data de 22.03.2012, după efectuarea inspecției fiscale, fapt care duce, în opinia petentului la nulitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale încheiate.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată, contestatorul invocă prevederile art. 152 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, precum și ale pct. 61 alin. 2 din Normele de aplicare ale pct. 152, precizând că au fost emise facturi atât pentru plata onorariilor cât și pentru recuperarea cheltuielilor avansate pentru desfășurarea procedurii.

În susținerea contestației, se precizează că, după numirea prin sentință de către Tribunal, X IPURL era obligată prin hotărârea de deschidere a procedurii de insolvență asupra diverșilor debitori și respectiv de numire ca și administrator judiciar/lichidator, să facă anumite cheltuieli de notificare, cu privire la deschiderea procedurii de insolvență.

Potentul susține că, în conformitate cu art. 4 alin. 1 din Legea nr. 85/2006 privind procedura de insolvență, toate aceste cheltuieli efectuate de administratorul judiciar se suportă din averea debitorului falit, iar având în vedere că majoritatea societăților comerciale falite nu dispun de fonduri bănești pentru a suporta respectivele cheltuieli, administratorul judiciar era obligat să crediteze societatea falită cu sumele necesare.

Contestatorul susține că, sumele necesare pentru operațiunile precizate erau avansate de către persoana fizică X, din veniturile încasate din desfășurarea activității independente.

Potentul precizează că acest lucru echivalează cu un împrumut pe care îl făcea către societatea comercială falită, urmând ca, în cazul în care respectiva societate avea bunuri, să își recupereze sumele împrumutate după valorificarea bunurilor. Având în vedere cele precizate, contestatorul susține că împrumuturile nu pot fi considerate nici venit brut și nici ca contând la calcularea cifrei de afaceri.

Contestatorul precizează că încasarea cheltuielilor de procedură reprezintă de fapt retragerea aportului întreprinzătorului, respectiv, al lichidatorului judiciar, în calitate sa de reprezentant legal al societății debitoare, susținând de asemenea, că, din totalul facturilor emise, mai mult de 50% sunt facturi de cheltuieli.

Potentul susține că aceste facturi nu au contat la calcularea cifrei de afaceri, respectiv la stabilirea plafonului de X lei peste care contribuabilul devine plătitor de TVA, rezultând că în mod greșit organele fiscale au stabilit că X IPURL este plătitor de TVA.

Contestatorul susține că, la data de 26.01.2012, i s-a comunicat de către Administrația Finanțelor Publice Suceava, adresa nr. X, faptul că avea obligația înscrierii în scopuri de TVA și se va proceda la înscrierea din oficiu.

Potentul susține că, având în vedere dispozițiile art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul fiscal avea obligația de a înscrie din oficiu

contribuabilul în scopuri de TVA dacă acesta nu a solicitat acest lucru, fără însă să prevadă și posibilitatea calculării retroactive a dobânzilor și penalităților.

De asemenea susține că, începând cu luna decembrie 2010, emite facturi fiscale până la data de 31.12.2011, astfel:

- facturi emise până la 31.12.2010 în sumă de X lei;
- facturi emise în perioada 01.01.2011-31.12.2011 în sumă de X lei.

Facturile sunt emise pentru servicii prestate, respectiv onorarii către diverse persoane juridice pentru care s-a deschis procedura de insolvență, dar și pentru recuperarea de procedură avansate.

Petentul susține că organele fiscale au luat în calcul ca bază de impozitare valoarea totală a facturilor emise, adăugând la totalul cumulat al facturilor procentul de TVA, fără să țină cont de faptul că societatea a încasat sau urma să încaseze numai valoarea emisă în facturi nu și TVA suplimentar față de respectiva valoare.

Contestatorul susține că a încasat sumele cu titlu de onorarii și cheltuieli de procedură, fie în baza unor sentințe comerciale irevocabile ale judecătorului sindic, fie în baza negocierilor cu diverse societăți comerciale.

De asemenea, susține că nici sentințele irevocabile și nici negocierile cu diverși parteneri nu prevăd sume suplimentare pentru TVA, fapt pentru care organul fiscal trebuia să deducă din valoarea facturilor TVA-ul și să nu îl adauge la sumele înscrise în facturi.

Petentul susține că organele fiscale nu au ținut cont de punctul 23 alin. 2 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar modul în care a fost calculată taxa pe valoare adăugată de către organele fiscale lasă să se înțeleagă că urmează să se încaseze TVA la facturile emise de la persoane juridice pentru care a prestat servicii și care sunt lichidate.

Având în vedere cele menționate, contestatorul susține că baza de calcul a TVA ar fi totalul facturilor și s-ar datora următoarele sume:

- TVA de plată în sumă de **X lei** astfel:
- **X lei X 24/124 = X lei**
- **X lei X 24/124 = X lei**
- **Total TVA : X lei.**

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 23.03.2012 s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei, aferente TVA.

În urma inspecției fiscale desfășurate la X IPURL, având ca obiectiv realitatea, exactitatea și legalitatea datelor înregistrate, precum și achitarea sumelor datorate cu titlu de TVA bugetului de stat pe perioada 01.12.2010-31.12.2011, s-au constatat următoarele:

X I.P.U.R.L. a depășit cifra de afaceri ce constituie plafonul (proporțional, dat fiind faptul că este înregistrat din data de 23.09.2010) de scutire TVA la data de 25.10.2010, având obligația să solicite înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA până la data de 01.11.2010, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2010.

X I.P.U.R.L. a solicitat cu întârziere înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA, fiind înregistrat în scopuri de TVA din data de 01.03.2012.

Organele de inspecție au constatat faptul că societatea nu a colectat și nu a declarat TVA în sumă totală de X lei, aferentă facturilor emise în perioada 01.12.2010-31.12.2011.

Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate accesorii în sumă de X lei, reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, acestea fiind calculate până la data de 21.03.2012.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la nulitatea și nelegalitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale încheiate, invocate de contestator

a) Referitor la susținerea contestatorului că inspecția fiscală este nulă întrucât organele fiscale nu au comunicat contribuabilului avizul de inspecție fiscală

În fapt, petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală, considerând astfel că inspecția fiscală este nulă și nelegală, dar nu dovedește că a fost lezat în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia.

În drept, sunt aplicabile prevederile legale următoare:

- ❖ **Art. 102 alin. 1 și alin. 4, art. 105 alin. 8** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 102

“Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale.

[...]

4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;**
b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;
[...]

ART. 105

**“Reguli privind inspecția fiscală
[...]**

(8) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil”.

Din aceste prevederi legale se reține că, înainte de începerea inspecției fiscale, contribuabilului trebuie să i se comunice avizul de inspecție fiscală.

De asemenea, actul normativ prevede și situațiile în care nu este necesară emiterea avizului de inspecție fiscală, respectiv atunci când are loc inspecția fiscală ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii.

Totodată, la finalul inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală.

- ❖ Referitor la formularea unei contestații, sunt aplicabile prevederile art. 205 și art. 206 din OG 92/2003, republicată:

ART. 205

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.

ART. 206

“Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]

Din aceste prevederi legale se reține că are dreptul la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau

prin lipsa acestuia, iar, în contestația formulată, petentul trebuie să precizeze motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază și să demonstreze că a fost lezat în drepturile sale prin lipsa unui act administrativ.

În contestația formulată petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a i se transmite un aviz de inspecție fiscală, considerând astfel că inspecția fiscală este nulă și nelegală, dar nu dovedește că a fost lezat în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia.

De asemenea, așa după cum rezultă și din declarația dată de contribuabil la finalizarea inspecției fiscale, acesta declară faptul că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele și informațiile solicitate pentru efectuarea inspecției fiscale și că răspunde de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.

Rezultă astfel că inspecția fiscală s-a desfășurat și s-a încheiat cu acordul petentului, iar acesta a pus la dispoziția inspecției fiscale toate documentele.

Prin urmare, se reține că, pe de o parte, contestatorul a participat la inspecția fiscală desfășurată, iar pe de altă parte nu aduce argumente că ar fi fost lezat în drepturile sale prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, acesta punând la dispoziția organelor de control toate documentele.

Mai mult decât atât, după cum rezultă din documentele existente la dosarul contestației, inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a adresei nr. X a AFPM Suceava, prin care se solicită cuprinderea în programul de inspecție fiscală și a persoanelor fizice autorizate care, în anul 2010, declară un venit brut superior plafonului de scutire de TVA, în care este inclus și contestatorul.

b) Referitor la lipsa Ordinului de serviciu.

În fapt, petentul susține că inspecția fiscală a fost realizată fără ca persoanele din cadrul D.G.F.P Suceava să prezinte ordin de serviciu; abia la finalul controlului organele de inspecție au prezentat un ordin, emis la data de 22.03.2012, după efectuarea inspecției fiscale, fapt care duce, în opinia petentului la nulitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale încheiate.

La capitolul I din Raportul de inspecție fiscală nr. X din 23.03.2012, organele de inspecție fac precizarea că: „În baza Titlului VII din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a legitimației nr. X și respectiv X, a ordinului se serviciu permanent X, respectiv X și a planului de control aferent lunii martie 2012 am efectuat în zilele de 02, 05, 22, 23.03.2012, inspecția fiscală la X IPURL” .

Din cele prezentate, rezultă că organele de inspecție au efectuat inspecția fiscală în baza ordinelor de serviciu nr. X și X, fapt pentru care susținerile contestatorului nu pot fi reținute.

Referitor la susținerile contestatorului că decizia de impunere este nulă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât lipsa elementelor care duc la nulitatea actelor administrative fiscale sunt prevăzute expres și limitativ de lege.

Conform **Art. 46 „Nulitatea actului administrativ fiscal”**, din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală: **„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”**

Rezultă astfel, că cele invocate de contestator, nu reprezintă elemente care să conducă la nulitatea deciziei de impunere contestate.

Având în prevederile legale citate și analizate la pct. III 1 lit. a și lit. b și ținând cont de faptul că petentul nu motivează și nu face dovada că a fost lezat prin drepturile sale prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, și nu dovedește că decizia atacată este lovită de nulitate, **rezultă că motivele invocate de contestator privind excepțiile de fond nu sunt întemeiate, drept pentru care organul competent de soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.**

2. Referitor la suma de X lei, reprezentând TVA, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele fiscale au stabilit că persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire la data de 25.10.2010, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2010, în condițiile în care petentul susține că împrumuturile efectuate către societățile falite nu pot fi considerate venituri și nu pot fi luate în considerare la depășirea plafonului TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că X I.P.U.R.L. a depășit cifra de afaceri ce constituie plafonul (proporțional, dat fiind faptul că este înregistrat din data de 23.09.2010) de scutire TVA la data de 25.10.2010, având obligația să solicite înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA până la data de 01.11.2010, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2010.

De asemenea, se constată că X I.P.U.R.L. a solicitat cu întârziere înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA, fiind înregistrat în scopuri de TVA din data de 01.03.2012.

Organele de inspecție au constatat faptul că societatea nu a colectat și nu a declarat TVA în sumă totală de **X lei**, aferentă facturilor emise în perioada 01.12.2010-31.12.2011.

Contestatorul precizează că încasarea cheltuielilor de procedură reprezintă de fapt retragerea aportului întreprinzătorului, respectiv, al lichidatorului judiciar, în calitate sa de reprezentant legal al societății debitoare, susținând, de asemenea, că, din totalul facturilor emise, mai mult de 50% sunt facturi de cheltuieli.

Petenta susține de asemenea, că aceste facturi nu au contat la calcularea cifrei de afaceri, respectiv la stabilirea plafonului de X lei peste care contribuabilul devine plătitor de TVA, rezultând că în mod greșit organele fiscale au stabilit că X IPURL este plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2010.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- Prevederile art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează 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;

Rezultă că intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum este definită la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2.

- Prevederile art. 127 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„Art. 127

(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.”

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.”

Art. 7 alin. 1 pct. 20 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

ART. 7

Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată „**persoană**” ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal, „**orice persoană fizică sau juridică**”.

- Prevederile art. 152 alin. 1, 2, 5 și 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

„ART. 152

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic. (...)

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin.

(1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

(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.

Conform textului de lege menționat, persoana impozabilă stabilită în România a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1).

Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic.

În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

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, 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.

Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că societatea a depășit plafonul de scutire la plata TVA la data de 25.10.2010, iar, în conformitate cu prevederile legale citate, avea obligația să solicite înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA până la data de 01.11.2010, urmând să devină plătitor începând cu data de 01.12.2010.

Se reține faptul că societatea a solicitat cu întârziere înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA, fiind înregistrat în scopuri de TVA din data de 01.03.2012.

În ceea ce privește plafonul de scutire, în cazul persoanei impozabile care începe o activitate în cursul unui an fiscal, aceasta se determină astfel:

X lei, plafon anual de scutire / 12 luni = X lei;

X lei x 4 luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului = X lei.

Din **Anexa nr. 3 Situația facturilor emise de X IPURL – depășire plafon TVA**, reiese că, în luna octombrie 2010, contestatorul a emis facturi privind prestările de servicii efectuate, în sumă de **X lei**, după cum urmează:

- factura fiscală nr. 0001 din 08.10.2010, emisă către SC X SRL, în **valoare de X lei**;
- factura fiscală nr. 0002 din 08.10.2010, emisă către SC X, în **valoare de X lei**;
- factura fiscală nr. 0003 din 25.10.2010, emisă către SC X SRL, în **valoare de X lei**;
- factura fiscală nr. 0004 din 25.10.2010, emisă către SC X, **în valoare de X lei**;

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că faptul că cifra luată în calcul de către organele fiscale la depășirea plafonului de taxă pe valoare adăugată, nu reprezintă aportul de capital al titularului, ci reprezintă facturi emise către diverși beneficiari, conform anexei nr. 3 la actul de control.

De asemenea, rezultă că valoarea tranzacțiilor efectuate de X IPURL în luna octombrie 2010 sunt în sumă de **X lei**, deci peste limita plafonului de scutire de **X lei**.

Față de cele prezentate se reține că X IPURL avea obligația să solicite înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA până la data de 01.11.2010, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2010.

Referitor la susținerea contestatorului conform căreia împrumuturile nu pot fi considerate nici venit brut și nici ca contând la calcularea cifrei de afaceri, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, întrucât suma de **X lei**, ce s-a luat în calcul la stabilirea cifrei de afaceri, reprezintă valoarea facturilor emise de societate în perioada 08.10.2010 – 31.12.2011, pentru diverși beneficiari și nu împrumuturi acordate de către petentă societăților falite aflate în portofoliu.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de inspecție fac următoarele precizări cu privire la depășirea plafonului: „*Menționăm faptul că plafonul realizat de către contribuabil la nivelul perioadei anterior menționate, este constituit din livrările efectiv realizate, respectiv din facturile emise, fără a fi luate în calcul procedurile de lucru, care de altfel, nu implică defalcarea pe categorii de venituri (referitor la încasarea cheltuielilor de procedură).*”

Având în vedere faptul că persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire la plata TVA la data de 25.10.2010, nu a colectat și nu a declarat TVA, rezultă că în mod legal organele de inspecție au procedat la stabilirea TVA suplimentară aferentă facturilor emise în perioada 01.12.2010 – 31.12.2011, în sumă de **X lei**, fapt pentru care **se va respinge contestația pentru această sumă ca neîntemeiată.**

3. Referitor la aplicarea procedurii sutei mărite, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție au procedat în mod legal la stabilirea TVA prin aplicarea cotei standard în condițiile în care contestatorul susține că taxa pe valoarea adăugată trebuia dedusă din valoarea facturilor.

În fapt, organele de inspecție au stabilit că societatea nu a colectat și nu a declarat TVA în sumă totală de **X lei** aferentă facturilor emise în perioada 01.12.2010-31.12.2011, rezultată prin aplicarea cotei standard de 24% asupra bazei de impunere în sumă de **X lei**.

Contestatorul susține că organele fiscale nu au ținut cont de punctul 23 alin. 2 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar din modul în care a fost calculată taxa pe valoare adăugată de către organele fiscale lasă să se înțeleagă că urmează să se încaseze TVA la facturile emise de la persoane juridice pentru care a prestat servicii și care sunt lichidate.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabilă pentru perioada verificată, unde se prevede că:

„Art. 137

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 aplicabile pentru perioada verificată,

„ART. 140

Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

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 cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(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 prestărilor 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.**

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.

Conform documentelor existente la dosar, contestatorul, cu toate că avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 01.11.2010, nu și-a îndeplinit această obligație și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările efectuate începând cu data de 01.12.2010, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 24% asupra bazei impozabile, respectiv s-a solicitat plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data până la care nu au fost respectate prevederilor legale, rezultând TVA necolectată de **X lei**.

Având în vedere că persoana impozabilă a devenit plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2010, rezultă că nu se putea aplica procedeul sutei mărite, întrucât întrucât prețul de vânzare nu include și taxa pe valoarea adăugată, persoana impozabilă necomportându-se ca plătitor de TVA în perioada respectivă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru vânzările efectuate taxa pe valoarea adăugată datorată de contribuabil prin aplicarea cotei de TVA de 24% asupra bazei impozabile în sumă de **X lei**, rezultând o TVA de **X lei**.

Având în vedere cele precizate, rezultă că organele de inspecție în mod legal au procedat la aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei de impozitare, fapt pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cere ca neîntemeiată.

4. Referitor la accesoriile în sumă de X lei aferente TVA, reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează aceste accesorii în condițiile în care susține că dispozițiile art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu prevede posibilitatea calculării retroactive a dobânzilor și penalităților.

În fapt, organele de inspecție au constatat faptul că persoana impozabilă nu a colectat și nu a declarat TVA în sumă totală de **X lei**, aferentă facturilor emise în perioada 01.12.2010-31.12.2011.

Pentru TVA stabilită suplimentar au fost calculate accesorii în sumă de X lei, reprezentând dobânzi în sumă de X lei și penalități în sumă de X lei, acestea fiind calculate până la data de 21.03.2012.

Potentul susține că, având în vedere dispozițiile art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul fiscal avea obligația de a înscrie din oficiu contribuabilul în scopuri de TVA dacă acesta nu a solicitat acest lucru, fără însă să prevadă și posibilitatea calculării retroactive a dobânzilor și penalităților.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile art. 119, 120 și 120 ^1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil în perioada verificată, unde se precizează că:

„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

Dobânzi

(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.

(...)

ART. 120^1

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.”

Conform textelor de lege anunțate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

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

De asemenea, plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Referitor la susținerea contestației conform căreia art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu prevede posibilitatea calculării retroactive a dobânzilor și penalităților, facem precizarea că aceasta nu poate fi reținută în soluționare cauzei, întrucât, în conformitate cu prevederile art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **„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”**

Având în vedere cele precizate, se reține faptul că organele de fiscale au dreptul să stabilească obligații fiscale privind taxa pe valoare adăugată și accesorii aferente acestora de la data la care contribuabilul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA.

Din cele precizate se reține faptul că organele de inspecție au calculat în mod legal accesorii în sumă de **X lei**, reprezentând dobânzi în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**, în conformitate cu prevederile din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior, fapt pentru care **se va respinge contestația** pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X I.P.U.R.L** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 23.03.2012, privind suma de **X lei** reprezentând:

- **X lei** TVA;
- **X lei** dobânzi aferente TVA;
- **X lei** penalități de întârziere aferente TVA

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