



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



Str. Avram Iancu, bl. H3, parter,
 Deva, jud.Hunedoara,
 Tel: +0254 21 95 44
 Fax:+0254 23 27 97

DECIZIA NR.31 emisa de DGFP Hunedoara in anul 2010

Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara a fost sesizată cu adresa nr.X de către Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL**, cu sediul în X, județul Hunedoara, împotriva **Deciziei de impunere nr.X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, încheiată de către Activitatea de inspecție fiscală și care vizează suma totală de **X lei reprezentând:**

- **X lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **X lei - majorări de întârziere**

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

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală a finanțelor publice a județului Hunedoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, agentul economic solicită anularea deciziei de impunere, considerând măsurile dispuse prin actul de control și decizia de impunere privind obligațiile fiscale, ca fiind netemeinice și nelegale, arătând următoarele:

Așa cum s-a reținut în raportul de inspecție fiscală, societatea comercială a fost luată în evidență ca plătitoare de TVA începând cu data de X, urmare a trecerii de la regimul special de scutire datorită depășirii plafonului de 35.000 euro.

Societatea trebuia să se înregistreze ca și plătitoare de TVA începând cu data de X, însă la data controlului aceasta era înregistrată

în scopuri de TVA, astfel că nerespectarea acestei condiții nu a fost identificată de către organele de inspecție fiscală.

De altfel, potrivit dispozițiilor art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și din prevederile punctului 66 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată, trebuia să se pornească de la prevederea referitoare la înregistrarea normală în scopuri de taxă.

Înregistrarea normală în scopuri de taxă presupune nu numai stabilirea TVA colectată ci și exercitarea dreptului de deducere, așa cum este acesta definit la Titlul VI Capitolul X, art.145 - 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

- achizițiile efectuate de societate au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile
- pentru bunurile achiziționate, societatea deține facturi care cuprind informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au aplicat cota de TVA de 19% asupra veniturilor încasate și nu au stabilit TVA colectat prin aplicarea procentului de 15,9663 ($19/119 \times 100$), în condițiile în care societatea a menținut și menține și în prezent același nivel al prețurilor și după înregistrarea acestora ca și plătitoare de TVA.

Mai mult decât atât, dacă ar fi procedat la examinarea întregii stări de fapt pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, cât și la stabilirea corectă a bazei de impunere, ar fi constatat că taxa pe valoarea adăugată stabilită ca urmare a controlului ar fi influențat în mod direct rezultatul financiar și respectiv profitul impozabil și impozitul pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, prin neexaminarea întregii stări de fapt pentru determinarea corectă a situației fiscale, au restrâns în mod nelegal dreptul societății de a ajusta taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc în momentul trecerii la regimul normal de taxare.

Concluzionând, contestatorul susține că, având în vedere motivațiile și argumentele prezentate mai sus, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", societatea comercială nu datorează nici obligațiile fiscale accesorii aferente TVA în suma de X lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

SC X SRL X nu s-a declarat plătitoare de TVA la înființare. Este luată în evidență la vectorul fiscal ca și plătitoare de TVA începând cu X.

Agentul economic a realizat o cifră de afaceri la Xde Xlei. S-a constatat de către organele de inspecție fiscală că s-a depășit plafonul de scutire la TVA de 35.000 euro .

În conformitate cu prevederile art.152 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, beneficiază de regimul special de scutire *„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”*.

Potrivit art.152 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal *„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”.

În conformitate cu prevederile pct.62 alin.2 lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal „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 scopul 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”.

Urmare a celor menționate anterior, s-a colectat TVA în timpul inspecției fiscale generale pentru X în sumă totală de Xlei, astfel:

- X lei aferenta trim.X (X lei venituri x 19%)
- X lei aferenta trim.X (X venituri x 19%)
- X lei aferenta lunilor X (X lei venituri x 19%)

Pentru nevirarea la termenele legale a TVA stabilită suplimentar în suma de Xlei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei.

III. Având în vedere susținerile contestatorului și documentele invocate de acesta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL, are sediul în X, județul Hunedoara, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Hunedoara sub nr.X, cod unic de înregistrare RO X, reprezentată legal prin domnul X, în calitate de administrator.

Perioada supusă verificării: X - X.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată de Xlei, cauza supusă soluționării este de a stabili dacă agentul economic datorează bugetului de stat obligațiile de plată stabilite suplimentar în sarcina sa, în condițiile în care contribuabilul a depășit plafonul de scutire prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru scutirea de TVA, fără a solicita în termenul legal prevăzut de lege, înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

In urma verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că potrivit evidențelor prezentate de către contribuabil, acesta a depășit plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro, prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acesta solicitând înregistrarea ca plătitor de TVA în afara termenului legal de 10 zile de la constatarea depășirii plafonului, respectiv la data de X.

Urmare a constatării depășirii plafonului de scutire de TVA, organul de inspecție fiscală a reținut că petentul trebuia să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată începând cu luna X, procedând la aplicarea prevederilor pct. 62 alin.(2) lit.b) din

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare la data depășirii plafonului de scutire).

De altfel, și agentul economic recunoaște faptul că, societatea trebuia să se înregistreze ca și plătitoare de TVA începând cu data de X.

Această constatare a organului de inspecție fiscală menționată în Raportul de inspecție fiscală nr.X, a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X, prin care au fost stabilite în sarcina petentului obligații suplimentare de plată în sumă de X lei reprezentând:

- X lei - taxă pe valoarea adăugată
- X lei - majorări de întârziere.

In drept, prevederile art.152 alin.(1) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici privind taxa pe valoarea adăugată (în vigoare la data depășirii plafonului de scutire de către contribuabil), precizează că:

*“(1) **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, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.B). [...].*

*(6) **Persoana impozabilă** care aplică regimul special de scutire și a cărei cifra 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”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus și având în vedere faptul că petentul a depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată, acesta avea obligația legală de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii, respectiv prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost depășit, situație în care aceasta ar fi devenit plătitoare de TVA **începând cu data de X**, obligație legală care nu a fost respectată de către contribuabil.

Organul de inspecție fiscală constatând că petentul nu a dus la îndeplinire obligațiile rezultate din prevederile legale privind înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, a procedat la aplicarea prevederilor pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pentru aplicarea art.152 alin.(6) din Lege (actualizat la 22 decembrie 2008), unde referitor la regimul special de scutire se arată:

“(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.”

Aplicând prevederile legale citate mai sus, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care petentul o datorează bugetului de stat pentru **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 identificării nerespectării prevederilor legale**, respectiv pentru perioada X, prin aplicarea cotei de 19 %, asupra

veniturilor realizate în această perioadă, precum și majorările de întârziere aferente.

Prin contestația formulată, petentul invocă faptul că, organele fiscale au aplicat cota de TVA de 19 % asupra veniturilor încasate și nu au stabilit TVA colectat prin aplicarea procentului de 15,9663 ($19/119 \times 100$ – procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei).

Față de aceste aspecte invocate de către contestator, în raport de prevederile legale citate mai sus, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoare adăugată, 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.

Din analiza conținutului Raportului de inspecție fiscală se constată că **activitatea principală desfășurată** de către petent în perioada supusă inspecției fiscale este *“Comerț cu amănuntul al îmbrăcăminte în magazine specializate”*.

În situația menționată mai sus în care contribuabilul desfășoară activitatea de comerț cu amănuntul în care livrarea bunurilor se face direct către populație, iar prețul mărfurilor cu amănuntul include și taxa, organul de inspecție fiscală trebuia să aplice procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată pe care petentul o datorează bugetului de stat, în conformitate cu prevederile pct.23 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, referitoare la aplicarea art.140 din Lege, unde se stipulează că:

“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 $19 \times 100/119$ 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 prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa”**.*

Aplicând prevederile legale citate mai sus, s-a procedat la:

1. Calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care petentul o datorează bugetului de stat, prin aplicarea procedurii sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respective $19 \times 100 / 119$, asupra veniturilor realizate în această perioadă, după cum urmează:

Perioada	Venituri realizate	TVA colectat organe fiscale	TVA colectat recalculat de org.de soluționare	Diferențe
	TOTAL	X	X	X

2. Calcularea majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată pe care agentul economic o datorează:

Perioada	Nr.zile	Procent	Bază calcul recalculată	Maj. rec.	Maj. org.fisc.	Diferență
X						
	TOTAL			X	X	X

De asemenea, prin contestație, contestatorul susține că organele de inspecție fiscală în stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată, trebuiau să pornească de la prevederea referitoare la înregistrarea normală în scopuri de taxă, care presupune nu numai stabilirea TVA colectată ci și exercitarea dreptului de deducere.

Referitor la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor achiziționate în perioada supusă analizei, aplicabile sunt prevederile art.152 alin.(8) și (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde referitor la regimul de scutire pentru întreprinderile mici, se precizează că:

“(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art.145 și 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

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

Potrivit prevederilor art.147[^]1 *“Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă”* alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: *„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art.145 - 147.”*

Mai mult, prin Hotărârea Guvernului nr.1618/04.12.2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, prevederile punctului 62 alin.(2) stipulează faptul că, ***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.***

Astfel, în ceea ce privește susținerea contestatorului potrivit căreia, la stabilirea TVA de plată nu s-a avut în vedere taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor cumpărate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât contribuabilul a aplicat regimul de scutire pe toată perioada verificată fără a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de X, deși avea obligația înregistrării conform legii, în conformitate cu prevederile legale citate mai sus, aceasta nu are dreptul la deducerea taxei aferente mărfurilor achiziționate.

Referitor la solicitarea petentului să-i fie acordat dreptul la ajustarea TVA deductibilă pentru bunurile aflate în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxă, se reține că acest aspect este reglementat de prevederile pct.61 alin.(4) din Normele metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea guvernului nr.44/2004, pentru aplicarea art.152 alin.(3) alin.(7) și alin.(9) din Lege, unde se arată că:

“(4) În sensul art.152 alin. (3), (7) și (9) coroborat cu condițiile prevăzute la art.145 - 149 din Codul fiscal, persoana impozabilă are dreptul/obligația la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare;...”

In raport de aceste prevederi legale, **se reține că la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată X,**

contribuabilul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții constând în bunuri de natura stocurilor care se află în stoc la momentul trecerii la regimul normal de taxare, deducere care se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA și în urma analizei îndeplinirii condițiilor de exercitare a dreptului de deducere stipulate de prevederile legale.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia, organele de inspecție fiscală au restrâns în mod nelegal acest drept, se reține faptul că, verificarea taxei pe valoarea adăugată a cuprins perioada X.

Având în vedere cele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulată de **SC X SRL din X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X, referitoare la suma de **X lei reprezentând:**

- **X lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **Xei - majorări de întârziere**

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL din X**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. nr.X, referitoare la suma de **X lei reprezentând:**

- **X lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **Xei - majorări de întârziere**

Prezenta poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara în termen de 6 luni de la comunicare.

Director Coordonator