

DECIZIA nr. 15/08.05.2009
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. "A" S.R.L. H
înregistrată la DGFP V sub nr. xxx/23.03.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V a primit spre soluționare cu adresa nr. xxx/30.03.2009, înregistrată la registratura generală sub nr. xxx/31.03.2009, contestația nr. 20/23.03.2009 formulată de S.C. "A" S.R.L. cu sediul în localitatea H, b-dul ,,....., bloc, Sc., ap., jud.V, Nr. ORC J../5.../2003, CIF RO

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală consemnate în Decizia de impunere nr. di/23.02.2003 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. rif/23.02.2009, iar obiectul contestației îl constituie suma de **S lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de..... S1 lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă deS2 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de.....S3 lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în sumă de.....S5 lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207, alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală.

În îndeplinirea regulilor procedurale, contestația este semnată de reprezentantul legal al societății, semnatura fiind însoțită de ștampila acesteia.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată și depusă la DGFP V sub nr. xxx/23.03.2009, S.C. "A" SRL contestă Decizia de impunere nr. di/23.02.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza RIF nr. rif/23.02.2009 dar și modul de desfășurare a inspecției fiscale de către Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul fiscal 1 finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. rif/23.02.2009, aducând următoarele argumente:

- Înștiințarea privind efectuarea controlului i-a fost comunicată cu 8 zile înainte de începerea acestuia și nu cu 15 zile cât prevede Codul de procedură fiscală;
- În adresa de înștiințare apare numele unui singur inspector iar controlul a fost efectuat de doi inspectori;
- Consideră că unul din cei doi inspectori nu a fost de bună credință, fiind rudă de gradul 1 cu primarul din comuna S....., jud. V, care are în aceeași localitate o societate cu același obiect de activitate și cu care administratorul societății este în conflict;

Față de motivele expuse, solicită refacerea inspecției fiscale nr.....8/23.02.2009.

În data de 31.03.2009 societatea depune la DGFP V sub nr. ... o adresă în completare la contestația din 23.03.2009 prin care face următoarele mențiuni:

- inspectorii fiscali au dat dovadă de "exces de zel ieșit din comun" în efectuarea controlului "fără a respecta deontologia funcției";
- inspectorii fiscali nu au purtat un dialog cu reprezentanții societății în care să ceară

lămuriri sau documente la eventualele deficiențe constatate;

- inspectorii fiscali au redactat raportul de inspecție fiscală fără a ține cont de anumite documente prezentate de societate fără nici o explicație plauzibilă;

- Referitor la impozitul pe profit:

Societatea susține că la stabilirea impozitului pe profit în sumă de S1 lei și a majorărilor aferente în sumă de S2 lei nu s-a ținut cont de contractul de închiriere nr. xxx din 18.05.2004 și de actul adițional la acesta prin care S.C. "A" S.R.L. se obligă să achite contravaloarea facturilor de energia electrică conform contractului nr. xxx, încheiat între "F" și AF "A" D.P.

- Referitor la TVA.

Societatea susține că la stabilirea TVA de plată în sumă de T1 lei nu i-a fost permisă deducerea TVA conform H.G. nr. 44/2004.

Pentru susținerea afirmațiilor, societatea anexează la dosarul cauzei copii xerox după contractul de închiriere încheiat în data de 18.05.2004 și înregistrat la AFP H sub nr. xxx/18.05.2004 precum și Actul adițional nr.xxx/18.05.2004

Având în vedere cele prezentate mai sus petenta consideră că are dreptul la refacerea inspecției fiscale "pentru a beneficia de un control drept și nepartinic".

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. rif/23.02.2009, încheiat la SC "A" SRL care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. di/23.02.2009, organele de inspecție fiscală au avut ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impunere, precum și stabilirea diferențelor de obligații fiscale de plată și a accesoriilor aferente acestora.

În urma verificării efectuate s-au constatat următoarele:

- Referitor la impozitul pe profit.

Aferent perioadei 01.01.2005-31.12.2008, agentul economic a declarat la organul fiscal teritorial prin declarațiile fiscale impozit pe profit în sumă de "Id" lei.

Pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2005–31.12.2008, pe baza documentelor puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 21 alin (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal s - a stabilit obligația fiscală suplimentară de plată privind impozitul pe profit în sumă de "Ic" lei pentru care s-au calculat până la data de 20.02.2009 majorări și penalități de întârziere la plată în sumă de S2 lei conform prevederilor art. 119 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de "CH" lei, stabilite la control și luate în calcul la determinarea profitului impozabil aferent perioadei 2005-2008, reprezintă cheltuieli cu energia electrică înregistrate de societate pe baza facturilor emise în perioada respectivă de S.C. E pe numele AF "A" SRL D.P. cu care S.C. "A" S.R.L. are încheiat contractul de închiriere spațiu din data de 18.05.2004 și actul adițional nr. xx /18.05.2004 prin care se obligă să plătească facturile de energie electrică emise pentru Contractul nr. xxxx încheiat între E și AF "A" D.P.

- Referitor la TVA.

Perioada verificată: de la 01.01.2006 (data de la care societatea trebuia să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal) - 31.12.2008.

Societatea a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată pe baza Declarației de înregistrare fiscală (010) depusă la AFP H sub nr./2703.2007, primind certificatul de înregistrare în scopuri de TVA seria B nr./28.03.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depășit plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) al art. 152 din Codul fiscal, la data de 30.11.2005 (calculat conform alin. (6) al art. 152) și ca atare era obligată, conform alin (3) al aceluiași articol, să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, până la

data de 10.12.2005, devenind de drept plătitoare de TVA începând cu data de 01.01.2006.

Aferent perioadei 01.04.2007-31.12.2008, agentul economic a declarat la organul fiscal teritorial prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal, tva colectată în sumă totală de Tcd lei și TVA deductibilă în sumă totală de Tdd lei din care aferentă stocului de mărfuri la data de 31.03.2007 în sumă de Tds lei, înregistrând la data de 31.12.2008 TVA de recuperat în sumă de Tr lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada verificată TVA colectată în suma de Tcc lei și TVA deductibilă în sumă de Tdc lei din care aferentă stocului de marfă la data de 30.11.2005 în sumă de Tcslei, rezultând TVA de plată în sumă de Tpc față de Trd lei TVA de recuperat declarată de contribuabil.

Așadar diferența de obligație fiscală suplimentară de plată stabilită de inspecția fiscală este în sumă de T1 lei și prezintă următoarea componență:

- suma de Tcs1 lei tva deductibilă aferentă mărfurilor aflate în stoc la data de 30.11.2005, calculată de organul de inspecție fiscală;

- suma de dTcc lei tva colectată pentru perioada 01.01.2006 (data de la care contribuabilul avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA) – 31.12.2006 ;

- suma de Tdss lei tva dedusă de societate aferentă stocului de mărfuri la 31.03.2006, data înregistrării efective ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, neadmisă la deducere de către organul de inspecție fiscală;

- suma de Tdc1 lei tva deductibilă calculată de organul de inspecție fiscală pentru perioada 01.01-31.03.2007;

- suma de Tcc2 lei tva colectată calculată de organul de inspecția fiscală pentru perioada 01.01.-31.03.2007;

În fapt, s-a constatat că la data de 30.11.2005, societatea a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei fără a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA, în regim normal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, respectiv până la 10.12.2005.

În drept, fapta constituie o încălcare a prevederilor art. 152, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare în vigoare în anul 2005, care stipulează ca persoanele impozabile care depășesc în cursul anului fiscal plafonul de scutire prevăzut la art.152, alin.1 sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.

- suma de Tnd lei tva neadmisă la deducere conform art. 146 (1) lit. a) și lit. b) 1. de pe documente care nu au fost emise pe numele agentului economic (facturi emise de E pe numele AF "A" D.P. în perioada 16.03.2007-27.11.2008);

Pentru neplata în termen a TVA stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de S5 lei, în conformitate cu prevederile art.119 și 120 alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

III. A. Luând în considerare motivele invocate de petentă în contestația formulată, constatările organului de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare la data verificării, se rețin următoarele:

SC "A" SRL, are sediul social în H, str., bl., sc....., ap...jud. V, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr J/.../.../...., are codul de înregistrare fiscală RO ... și activitatea principală "Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi, tutun." – cod CAEN 4711 pe care o desfășoară în 2 puncte de lucru în comuna S., jud. V.

Inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impunere, precum și stabilirea diferențelor obligațiilor fiscale de plată și a accesoriilor

aferente acestora.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa în intervalul 01.01.2005 – 31.12.2008.

1. Referitor la impozitul pe profit se reține:

Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice V este dacă petenta datorează la bugetul statului suma de S1+S2 lei reprezentând impozit pe profit în sumă de S1 lei și majorări de întârziere aferente în sumă de S2 lei în condițiile în care între constatările din Raportul de inspectie fiscală nr. rif/23.02.2009 și Decizia de impunere nr. 118/23.02.2008 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, contestată, emisă în baza acestuia există neconcordanțe.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. di/23.02.2009 s-a stabilit în sarcina contestatoarei obligația suplimentară de plată privind impozitul pe profit în sumă de S1 lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de "CH" lei reprezentând contravaloare energie electrică facturată de E pe numele AF "A" D.P.

Prin Raportul de inspectie fiscală aferent bazei de impunere în sumă de 17.577 lei impozitul pe profit calculat de organul de inspectie fiscală este de "lc" lei.

În drept, referitor la dreptul de deducere a cheltuielilor cu energia electrică de pe facturi emise pe numele altei persoane se fac aplicabile prevederile:

- art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile".

- pct. 12 din HG Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza [Legii contabilității nr. 82/1991](#), republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal.

- art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

- pct. 44 și 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal

"44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare".

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;[...]"

- În speță sunt incidente și dispozițiile art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată care prevad:

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Potrivit dispozițiilor legale invocate cheltuielile înregistrate în contabilitate pentru a fi considerate deductibile trebuie să aibă la bază documente justificative care să probeze efectuarea acestora; existența a actului adițional la contractul de închiriere a spațiului prin care contestatoarea se obligă să plătească facturile emise de E pe numele AF "A" D.P. nu dă dreptul acesteia la deducerea cheltuielilor respective.

Pentru a putea beneficia de deducerea acestor cheltuieli societatea trebuia să dețină o factura emisă pe numele său fie de E, fie de AF "A" D.P.

Referitor la neconcordanța dintre suma stabilită ca obligație de plată la impozit pe profit prin Raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere emisă în baza acestuia sunt incidente prevederile art. 109 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare :

" Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere".

- precum și pct. 1 și 2 din ANEXA 2- *INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" al Ordinului nr. 1378 din 19 septembrie 2005 pentru aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" emis M. F. P. care precizează:*

1. Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală" reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, precum și pentru comunicarea modului de rezolvare a cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată, dacă inspecția fiscală a fost efectuată pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

2. Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și accesorii aferente acestora, înscrise la cap. VI "Sinteza constatărilor inspecției fiscale" din Raportul de inspecție fiscală, întocmit cu această ocazie.

Totodată din analiza actelor aflate la dosarul cauzei se reține că în anul 2006 organul de inspecție fiscală a diminuat veniturile realizate de societate cu suma de V lei reprezentând TVA colectată datorată la bugetul statului ca urmare nerespectării prevederilor art. 152 (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal dar nu a influențat cu aceeași sumă baza de impunere la stabilirea impozitului pe profit.

In drept, se fac aplicabile prevederile

- art.102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

- pct. 102.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

"102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale".

Potrivit art. 94 alin.(2) lit. a) și lit. b) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură

fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală are următoarele atribuții:

“a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;”

Deasemenea conform art. 7 alin.(2) din actul normative susmenționat, organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pentru **determinarea stării fiscale corecte** a contribuabilului.

În analiza efectuată, organul fiscal va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz iar potrivit art. 65 alin. (2) **organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe și constatări proprii.**

Având în vedere cele reținute, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata care prevede ca *“prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, **situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**”.*

Conform pct. 12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 *“decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.*

Pe cale de consecință, urmează a se desființa, în parte, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din 23.02.2009 pentru suma de S1 lei reprezentând diferența de plată la impozitul pe profit precum și pentru suma de S2 lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”.*

2. Referitor la TVA, se reține:

Cauza supusa soluționării Direcției generale a finanțelor publice V este dacă S.C. "A" S.R.L. datorează la bugetul statului suma de S4 lei reprezentând tva și majorări de întârziere aferente, stabilite prin Decizia de impunere nr di/23.02.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. rif/23.02.2009

În fapt, prin contestația formulată, contestatoarea nu este de acord cu constatările organului de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală nr. rif/23.02.2009 și Decizia de impunere nr di/23.02.2009, respectiv cu obligațiile fiscale de plată, în sumă de S4 lei reprezentând tva și majorări aferente, pe care le consideră ca fiind incorecte și nelegale, intrucât *“nu i-a fost permisă deducerea TVA conform H.G. nr. 44/2004”.*

a) Din verificarea documentelor contabile prezentate organelor de inspecție fiscală de către contestatoare s-a constatat că la data de 30.11.2005, societatea a înregistrat o cifră de afaceri care depășește plafonul de 200.000 lei prevăzut de art. 152(3) Cod fiscal.

În conformitate cu prevederile art.152, alin. 3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, *(în vigoare la data de 30.11.2005):*

(3) “Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii”.[...] Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon”.

Având în vedere cele menționate anterior, se reține că S.C. "A" S.R.L., îndeplinea

condițiile pentru a deveni plătitor de TVA în regim normal începând cu data de 01.01.2006.

Ori, S.C. "A" S.R.L., a devenit plătitoare de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.04.2007 conform certificatului de înregistrare în scopuri de tva seria B nr. 0087209/28.03.2007 emis de Agentia Nationala de Administrare fiscală, în baza Declarației de înregistrare fiscală (010) depusă la AFP sub nr. 1052/27.03.2007.

Urmare a verificării efectuate pentru perioada 01.01.2006 (data de la care agentul economic avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA) și până la data de 31.12.2008, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- suma de V lei tva colectată pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006;
- suma de Tdcs lei tva deductibila aferentă stocului marfă la data de 30.11.2005;
- suma de Td clei tva deductibilă pentru perioada 01.01-31.03.2007;
- suma de Tcc1 lei tva colectată pentru perioada 01.01-31.03.2007;
- suma de Tdss lei tva dedusă de societate pentru stocul de mărfuri la data de 31.03.2007 (data solicitării înscrierii ca plătitor de TVA)
- suma de Tdt lei tva de plată stabilită suplimentar ca urmare a nerespectării prevederilor legale mai sus citate .

Facem precizarea că societatea contestă suma de Tdt lei, reprezentând tva de plată stabilită suplimentar, considerând că nu i s-a dat drept de deducere conform prevederilor H.G. nr. 44/2004, dar nu precizează concret suma pentru care nu i s-a dat drept de deducere.

În drept, prevederile art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la înregistrarea ca plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată precizează:

"(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe".

și potrivit prevederilor art. 70, alin.1, lit.c și alin. 5, lit. c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată în 2005 :

(1) "Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare fiscală în următoarele situații:

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon";

(5) " Data înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată este:

c) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabila solicită luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c) și, după caz, la alin. (2)".

- conform art. 152 al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare - în vigoare de la data de 25.07.2005:

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...]. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica

regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, **autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.**

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit [art. 143](#) și [144](#).

Normele metodologice (H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal valabile la data de 30.11.2005) precizează:

56. (4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor [art. 152](#) alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, **organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.**

(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), **la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal.** Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată de la organul fiscal.

Prin Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal art. 152 al Legii 571/2003 privind Codul fiscal a fost modificat și a căpătat următorul conținut: (începând cu data de 01.01.2007-data intrării în vigoare), cu referire la cauza supusă soluționării:

"art. 152 (6)[...] 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.

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

De asemenea, pct. 62 alin 2, lit. b) din H.G. nr. 1861/2006 prin care s-a modificat HG nr.44/2004, precizează:

"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 datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform [art. 153](#) din Codul fiscal, pe perioadă 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".

Referitor la ajustarea TVA deductibilă se rețin prevederile:

- art. 148 Cod fiscal:

"În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se

aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;"

- pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1861/2006 se prevede:

53. (1) Potrivit prevederilor [art. 148](#) din Codul fiscal, se ajustează numai taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor și bunurilor mobile care nu sunt considerate bunuri de capital, astfel cum sunt definite la [art. 149](#) alin. (1) din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la [art. 128](#) alin. (4) sau [art. 129](#) alin. (4) din Codul fiscal.

(2) În baza prevederilor [art. 148](#) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate și a bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere:

[...]

b) în cazul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la [art. 152](#) din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal;

Fața de cele menționate, deoarece persoana impozabilă nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de tva odată cu depășirea plafonului de scutire prevăzut la art.152, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a procedat în mod corect la.

- colectarea tva în sumă totală de 73.376 lei, pentru perioada: 01.012006 – 31.03.2007, cuprinsă între data de la care agentul economic avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA, urmare a depășirii plafonului de 200.000 lei și data când acesta a fost înregistrat în scopuri de TVA ;

- a dat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor din perioada 01.01-31.03.2007 în sumă de 14.704 lei.

- nu a dat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor din perioada 01.01.2006-31.12.2006 întrucât în actele normative mai sus citate se precizează că "**organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă**"

- nu au dat drept de deducere a tva în sumă de Tds lei aferentă stocului de mărfuri existent la data de 31.03.2007 deoarece a dat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor din perioada 01.01.-31.03.2007, aprovizionări care se regăsesc în soldul de la 31.03.2007.

Se reține că după data de 01.01.2007 ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc în momentul trecerii la regimul normal de taxare se efectuează în conformitate cu prevederile pct 61 (4,5 și 6) care precizează:

"(4) În sensul [art. 152](#) alin. (3) și (7) coroborat cu condițiile prevăzute la [art. 145](#), [145¹](#), [147](#), [148](#) și [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;

[...]

(5) Ajustarea prevăzută la alin. (4) trebuie comunicată organelor fiscale competente, în termen de trei luni de la data trecerii la regimul normal de taxă, prin depunerea unei liste de bunuri aflate în stoc și serviciile neutilizate, precum și a bunurilor de capital aflate încă

în folosință în scopul desfășurării activității economice. Această listă se va întocmi în două exemplare și va cuprinde bunurile și serviciile neutilizate pentru care se efectuează ajustarea, data la care i-au fost livrate bunurile și prestate serviciile, baza de impozitare la data respectivă și suma de ajustat.

(6) Persoana impozabilă va înscrie suma ajustată în primul decont ce se va depune după primirea acordului din partea organului fiscal competent asupra ajustării și sumei acesteia".

Se reține că societatea nu face dovada că tva deductibilă în sumă de Tdss lei înscrisă în decontul de tva aferent lunii aprilie 2007 este stabilită în condițiile pct. 61(5) din norme.

Se reține totodată că în soldul contului de mărfuri la data de 31.03.2007 se regăsesc și mărfuri pentru care organul de inspecție fiscală a dat drept de deducere deoarece societatea a beneficiat de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor de mărfuri din perioada 01.01.2007-31.03.2007.

Așadar, societatea nu respectă prevederile art. 152(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal la data depășirii plafonului prevăzut la art. 152(1) solicitând înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal la data de 27.03.2007 și beneficiază de dreptul de deducere a tva aferentă aprovizionărilor din perioada 01.01.2007-31.03.2007, nu face dovada că la data înscrierii a procedat conform prevederilor pct. 61(5) din norme și ca urmare, în mod corect și legal organul de inspecție fiscală nu a dat drept de deducere a tva în sumă de 10.414 lei aferent stocului de mărfuri la data de 31.03.2007., fapt pentru care considerăm neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere și se va respinge ca atare.

b) Referitor la suma de Tdf lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de E pe numele AF "A" D. P. (cu care contestatoarea are încheiat contractul de închiriere spațiu și actul adițional prin care se obligă să plătească în numele asociației familiale contravaloarea consumului de energie) pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei facem următoarele precizări.

Pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a TVA persoana impozabilă trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile respective să fie folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;

b) persoana impozabilă să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate așa cum precizează Legea 571/2003 privind Codul fiscal la:

- art. 145

" Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă";

[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost

prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]"

. - art. 155" (8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:
[...]

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice".

coroborat cu prevederile

art. 128 Cod fiscal

"Livrarea de bunuri

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. Energia electrică, energia termică, gazele naturale, agentul frigorific și altele de aceeași natură sunt considerate bunuri mobile corporale.

(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă acesta este transferat direct beneficiarului final".

Față de cele de mai sus se reține că pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea trebuia să dețină o factură emisă pe numele său de o altă persoană înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, în speță E sau AF "A" D.P.

În cauză, contractul de închiriere spațiu nu are relevanță iar existența actului adițional prin care societatea se obligă să achite contravaloarea energiei electrice în numele AF "A" D.P. nu dă dreptul la deducere deoarece ne găsim în situația livrărilor succesive reglementate de art. 128(6) Cod fiscal și ca atare pentru a beneficia de dreptul de deducere a tva prevăzut de art. 145 al aceluiași act normativ societatea trebuie să dețină factura fiscală emisă pe numele său de AF "A" DP care la rândul său să fie înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată.

Așadar și pentru acest capăt de cerere, ținând seama de cele expuse mai sus urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată.

Referitor la majorările de întârziere aferente TVA în sumă de S5 lei, facem precizarea că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât în sarcina petentei a fost reținut ca fiind datorat debitul de natura TVA în sumă de T1 lei acesta datorează și majorările de întârziere aferente calculate de inspectorii fiscali.

Cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 119 și 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală®.

Organul de solutionarea contestațiilor reține că în cazul în care orice sumă

reprezentand o obligație fiscală nu este achitată la data stabilită prin actele normative, contribuabilul este obligat să achite sumele accesorii debitului pentru perioada cuprinsă între termenul de plată prevăzut de lege și data la care obligația fiscală este achitată.

Față de cele precizate, organul de soluționarea contestațiilor constată ca organul de inspecție fiscală a procedat corect și legal la stabilirea diferenței de TVA de plată și accesoriile aferente, urmând a fi respins acest capat de cerere ca neîntemeiat.

B. Referitor la reclamațiile contestatoarei cu privire la termenul de comunicare a Înștiințării privind efectuarea controlului, la faptul că pe înștiințare apare numele unui singur inspector iar la inspecția fiscală participă doi inspectori dintre care, după părerea sa, unul "nu este de bună credință", că nu s-au purtat discuții cu contribuabilul în timpul efectuării controlului, că inspectorii dau dovadă de exces de zel, organul de soluționare constituit la nivelul Direcției Generale a Finanelor Publice a județului V nu are competență pentru a se pronunța asupra acestor capete de cerere.

În drept, la art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabilă la data depunerii contestației, se prevăd următoarele:

„ (1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală, se soluționează după cum urmează:*

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatarii au domiciliul fiscal;

(2) *Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.*”

Actele care au calitatea de act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere sunt precizate la **art. 88 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se menționează:

" ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) procesele-verbale prevăzute la [art. 142](#) alin. (6) și [art. 168](#) alin. (2);

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

Așadar, organul de soluționare a contestațiilor constituit la nivelul Direcției generale a finanțelor publice V are competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, precum și accesorii ale acestora.

Potrivit **pct. 9.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanelor Publice nr. 519 / 2005:**

„9.8. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia.”

Având în vedere că cererea formulată de S.C. "A" SRL are și alt caracter decât cea de cale administrativă de atac, îmbrăcând și caracterul unei reclamații, se va înainta

contestația pentru acest capăt de cerere către Activitatea de Inspecție Fiscală V care va proceda conform prevederilor legale.

Pentru considerentele aratate și în temeiul art. 19. 21, art. 145 alin. (1,3,8), art. 148 art. 152, alin. (1,3,6), art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 6(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, a pct. 12, pct. 44, pct. 48, pct. 53, pct 56, alin. 4, lit. b din HG nr. 44/2004, a pct. 61 alin. (2,4,5,6) din H.G. nr. 1861/2006, a pct.9.8 și 12.7 din Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, a art. 7alin. 2, art. 65 alin.2, art. 67, alin.1, art.70, alin. (1), lit. c) și alin. (5), lit. c) , art. 92 alin. (2) lit. a) și b) art. 206 (2) art. 207 alin. (1), art. 119, art. 120 alin. 1 , art. 209(1) lit. a), art. 216 alin.1 și alin. 3 , art. 218 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările ulterioare, se:

D E C I D E

1. Desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. di/23.02.2009 pentru suma de **S1+S2 lei** reprezentand:

- impozit pe profit în sumă deS1 lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă deS2 lei.

Activitatea de inspecție fiscală va proceda la reverificare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar aceasta va viza strict aceeași perioada și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente

2. Respingerea ca fiind neîntemeiată a contestației formulate de SC "A" SRL H, pentru suma de **S4lei** reprezentand :

- Taxa pe valoarea adăugată în sumă deS3 lei;
- majorari si penalitati de intarziere aferente TVA. în simă de.....S5 lei.

3. Transmiterea contestației pentru capetele de cerere ce au și alt caracter decât cea de cale administrativă de atac către Activitatea de Inspecție Fiscală V pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie, poate fi atacata in termen de 6 luni de la primire la Tribunalul V.

DIRECTOR EXECUTIV;

.....

Red.-dact. 4 ex.

.....