



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrație Fiscală

Directia Generală a Finanțelor

Publice a Județului Maramureș

Biroul Soluționarea Contestațiilor



Decizia nr. 1465 din 13.07.2011 privind soluționarea contestației formulate de **X**, cu domiciliul procesual ales în B M, str. I.L. C., nr. ..., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr...../06.06.2011 și reînregistrată sub nr./17.06.2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de către Activitatea de Inspectie Fiscală prin adresa nr...../16.06.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr...../17.06.2011, asupra contestației depuse de X, împotriva deciziei de impunere nr...../19.04.2011 emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală în baza raportului de inspectie fiscală încheiat în data de 19.04.2011.

Contestația are ca obiect suma totală de lei, reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatănd că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.205 alin.(1), art.206, art. 207 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, X solicită admiterea acesteia și anularea în parte a actelor administrative fiscale atacate, motivând următoarele:

Serviciile medicale veterinare sunt, prin efectul legii, operațiuni netaxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prin urmare contestatorul nu avea obligația de a plăti taxa pe valoarea adăugată pentru operațiuni scutite de la plata taxei, în perioada 01.02.2010 – 31.03.2011.

Conform art. 141, pct. 1 lit. a) din Legea nr. 343/17.07.2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care a intrat

in vigoare la data de 01.01.2007 si pct. 24 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiunile strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare, printre care si cabinetele.

Contestatorul sustine ca serviciile medicale veterinare sunt operatiuni netaxabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata deoarece, in principal, sunt incluse in categoria determinata prin actele normative indicate si constau in "spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiunile strans legate de acestea" si sunt desfasurate "de unitati autorizate pentru astfel de activitati", respectiv prin "cabinete".

Textelor normelor legale mentionate nu le-a fost adusa nici o modificare in perioada 01.01.2007 – 31.12.2009.

Prin Hotararea nr. 1620/29.12.2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvenului nr. 44/2004, prin pct. 23 lit. c) s-a modificat textul pct. 24, precizandu-se ca scutirea prevazuta la art. 141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu se aplica pentru serviciile medicale veterinare, aceste servicii devenind operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata doar incepand cu data de 01.01.2010.

In ipoteza in care s-ar da acestor texte legale o alta interpretare s-ar incalca principiul neretroactivitatii legii si principiile fiscalitatii, prevazute de art. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere ca in perioada 2007 – ianuarie 2010, serviciile medicale veterinare sunt reglementate prin efectul legii ca operatiuni netaxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, X nu avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in toata aceasta perioada, chiar daca atingea plafonul de 35.000 euro, deoarece veniturile realizate de cabinet rezultau din operatiuni stabilite ca netaxabile.

Pentru a fi o persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata depasirea plafonului de 35.000 de euro trebuie sa se realizeze ca urmare a veniturilor realizate din operatiuni taxabile, conditie pe care contestatorul nu o indeplineste.

Prin actele atacate se incalca prevederile art. 152 alin. (6) din Codul fiscal deoarece numai daca persoana impozabila nu solicita inscrierea in scopuri de TVA in situatia atingerii sau depasirii plafonului de scutire, organele fiscale au dreptul de a stabili obligatii privind TVA de plata si accesorii aferente si numai de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa.

X, in cursul anului 2010 nu a depasit plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1) si prin urmare nu avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA, astfel ca a respectat in totalitate prevederile legale privitoare la taxa

pe valoarea adaugata.

De asemenea, X solicita anularea inregistrarii din oficiu de catre organul fiscal ca platitor de TVA in baza Deciziei nr./19.04.2011.

Veniturile realizate au ca sursa servicii medicale veterinare prestate catre Directia Sanitar Veterinara si pentru Siguranta Alimentelor M., motiv pentru care contestatorul solicita obligarea acestei institutii la plata taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile prestate precum si a majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente sumelor din actele administrative fiscale atacate.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 19.04.2011, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala generala si a vizat perioada 01.01.2009-31.03.2011, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata.

X are ca obiect principal de activitate: "Activitati veterinare" cod CAEN 8520.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Avand in vedere solicitarea Curtii de Conturi M., ca urmare a controlului efectuat la Directia Sanitar-Veterinara si Controlul Alimentelor M., cu referire la X, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea facturilor emise de catre acesta, pentru anii 2009, 2010 si trimestrul I 2011 si a sumelor incasate prin chitantele simple emise ca urmare a prestarilor de servicii efectuate direct catre persoane fizice.

In urma verificarii s-a constatat ca in luna decembrie 2009 a fost depasit plafonul de 119.000 lei (35.000 euro la cursul din data de 01.01.2007).

Potrivit art. 152 din Legea nr. 571/2003, dupa depasirea plafonului intervine obligativitatea inregistrarii persoanei impozabile ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Conform art. 153 alin. (1) lit. b) din acelasi act normativ, persoanele impozabile trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului iar conform art. 153 alin. (1) lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, data la care contribuabilul urmeaza sa devina efectiv platitor de TVA este prima zi a lunii urmatoarei celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea.

Astfel, contribuabilul avea obligativitatea de a solicita inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10.01.2010 si sa devina efectiv platitor incepand cu data de 01.02.2010.

Art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 prevede ca daca persoana impozabila nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa.

Conform precizarilor la art. 152 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa.

Cota de impozitare este cota standard de 19%, conform art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind aplicat procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, conform pct. 23 din H.G. 44/2004.

Incepand cu data de 01.07.2010 cota de TVA este de 24%, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat de pct. 44 al art. I din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 58/2010.

Deoarece X a avut o cifra de afaceri sub plafonul de 100.000 euro, perioada fiscala este trimestrul calendaristic, conform art. 156¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Tinand cont de prevederile legale mentionate si pe baza datelor care au reiesit din evidenta contabila prezentata de contribuabil, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adaugata pe care acesta ar fi trebuit sa o colecteze incepand cu trimestrul I 2010 si pana la data de 31.03.2011.

Pentru perioada februarie-iunie 2010, avand in vedere veniturile in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit **taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei**, din care suma de ... lei in trimestrul I si suma de lei in trimestrul II.

Incepand cu data de 01.07.2010 organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata cu cota de 24%.

Pentru perioada iulie-decembrie 2010, avand in vedere veniturile in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit **taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei**, din care suma de lei in trimestrul III si suma de lei in trimestrul IV.

Pentru trimestrul I 2011, avand in vedere veniturile in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit **taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei**, reprezentand taxa pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze.

Astfel, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei.

Pentru neachitarea la scadenta a taxei pe valoarea adaugata determinata suplimentar, organele de inspectie fiscala au stabilit **majorari si dobanzi de intarziere in suma de ... lei**, conform art. 119 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si **penalitati de intarziere in suma de lei**, conform art. 120¹ alin. (2) lit. c) din acelasi act normativ, introdus prin OUG nr. 39/2010.

Pentru perioada 01.02.2010 – 31.03.2011, in conformitate cu prevederile art. 4 lit. c) din H.G. nr. 44/2004, contribuabilul are dreptul sa-si ajusteze in primul decont de TVA depus dupa inregistrare sau, dupa caz, intr-un decont ulterior in conditiile prevazute de art. 145-149 din Codul fiscal, taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 19.04.2011 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr..../19.04.2011 privind obligatiile fiscale contestate de X in suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, majorari si dobanzi de intarziere aferente in suma de lei si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatorului, constatariile organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr./19.04.2011 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 19.04.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2009 X a realizat o cifra de afaceri in suma de lei, depasind plafonul de scutire prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la data de 31.12.2009 , motiv pentru care avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in data de 10.01.2010, devenind

platitor de taxa incepand cu data de 01.02.2010.

In drept, art.152 alin.(1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, in vigoare in luna decembrie 2010, precizeaza:

“(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca, X a beneficiat de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 31.01.2010, avand in vedere ca la sfarsitul lunii decembrie 2009 a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro.

Alin. (6) al aceluiasi articol prevede:

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

In temeiul prevederilor legale citate, se retine ca, X avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire. Data depasirii plafonului este sfarsitul lunii decembrie 2009, prin urmare solicitarea inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata trebuia facuta pana la data de 10 ianuarie 2010, devenind platitor de taxa incepand cu data de 01.02.2010.

In perioada februarie 2010 – martie 2011, X a realizat venituri in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit **taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei**, reprezentand taxa pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze.

Pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare din data de 22 decembrie 2008, precizeaza:

“(2) In cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele de inspectie fiscala inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.”

In concluzie, pentru anul 2010 si trimestrul I 2011, X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, pe care ar fi trebuit sa o colecteze din veniturile obtinute.

Motivatia contestatorului ca serviciile medicale veterinare sunt operatiuni scutite de taxa, fiind aplicabile prevederile art. 141 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece pana la data de 31.12.2006, acest articol avea urmatorul cuprins:

“(1) Urmatoarele operatiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:

a) spitalizarea, ingrijirile medicale, inclusiv veterinare, si operatiunile strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare(...)” iar incepand cu data de 01.01.2007, cand au intrat in vigoare prevederile Legii nr. 343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, articolul 141 alin. (1) lit. a) prevede ca:

“(1) Urmatoarele operatiuni de interes general sunt scutite de taxa:

a) spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiunile strans legate de acestea, desfasurate de unitatii autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare (...)” .

Astfel, din analiza textelor de lege mentionate mai sus rezulta ca serviciile medicale veterinare au fost scutite de taxa doar pana la data data de 31.12.2006, iar incepand cu data de 01.01.2007, cand au intrat in vigoare prevederile Legii nr. 343/2006, aceste servicii nu mai figureaza ca operatiuni

scutite de taxa.

Nici sustinerea contestatorului ca nu a incasat taxa pe valoarea adaugata de la beneficiara serviciilor prestate, respectiv Directia Sanitar Veterinara si pentru Siguranta Alimentelor M., solicitand obligarea acestei institutii la plata taxei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata colectata din veniturile realizate de X si nu prin aplicarea cotei de 19%, respectiv de 24% la aceste venituri, prin urmare taxa este inclusa in sumele incasate de contestator de la beneficiarul serviciilor.

In ceea ce priveste solicitarea contestatorului de anulare a deciziei nr. .../19.04.2011 privind inregistrarea din oficiu, in scopuri de TVA, precizam ca in conformitate cu prevederile art. 209 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, competenta apartine organului fiscal emitent.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca X datoreaza suma de lei, reprezentand majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin decizia de impunere .../19.04.2011 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, asa cum s-a aratat la capatul de cerere solutionat anterior, X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Pentru neachitarea in termen legal a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

In drept, art.119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 30.06.2010, precizeaza:

“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere”.

Art.120 alin. (1) si alin.(7) din acelasi act normativ, in vigoare pana la data de 30.06.2010, prevede:

“(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv’.

(7)Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand cu data de 01.07.2010 se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere conform art. 119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010 care prevede:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere”.

Art. 120 alin. (1) si (7) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, precizeaza:

“(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Art.120 alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil incepand cu 01.10.2010, prevede:

“(7) Nivelul dobanzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei neachitata la scadenta, X datoreaza majorarile si dobanzile de intarziere in suma de lei.

Art. 120¹ alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificata si completata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010, in vigoare de la data de 01.07.2010, prevede:

“(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse”.

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca intrucat X nu a achitat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei in termenul legal, datoreaza penalitatile de intarziere in suma de lei.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand majorari si penalitati de intarziere in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul

prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de X, cu domiciliul procesual ales in B M, str. I.L. C., nr.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul M. in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV