

004913NT

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, prin adresa nr.../....2013 inregistrata la directie sub nr.../....2013, asupra contestatiei formulate de **X**, având codul de inregistrare fiscala ... și sediul in

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt sub nr. .../....2012, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr.../....2012** intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt si are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. .../....2012 și a Raportului de inspectie fiscala nr. .../....2012, respectiv data de 11.12.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei și data transmiterii prin poștă a contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, respectiv data de 20.12.2012, așa cum rezultă din ștampila poștei aplicată pe plicul prin care a fost transmisă contestația.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si (2), art.207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Neamt este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **X** din ..., judetul Neamt.

I. X din ..., județul Neamt, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2012 intocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamt, precizând că nu este de acord cu conținutul anexei nr.3 la raport, care prezintă situația încasărilor realizate în anul 2011, întrucât organul de inspectie fiscală a considerat că în mod eronat au fost emise chitanțe pe S.C. X în loc de X.

În susținerea contestației, petentul aduce următoarele argumente:

În anul 2011, X a funcționat până la data de 31.08.2011, iar începând cu data de 01.09.2011 a funcționat ca S.C. X Roman, care nu este înregistrată ca plătitoare de TVA.

Astfel, toate cele 27 de proiecte înscrise în anexa nr.3 la raport au fost încheiate în perioada când funcționa ca X, însă din motive independente de voința acestuia (reglementare situație juridică terenuri, deplasări ale beneficiarilor în străinătate, imposibilitatea achitării contravalorilor de proiectare, probleme de familie sau de sănătate etc) proiectele au fost predate la un interval de timp destul de mare și încasate când funcționa ca S.C. X

În continuare, petentul precizează că s-ar fi săvârșit o ilegalitate dacă încasările s-ar fi făcut pe X în condițiile în care în acel moment funcționa ca societate. În fond, precizează contestatorul, *“atâta vreme cât la două societăți diferite există un singur administrator, nu văd cu ce deranjează faptul că, pe copertă și în conținutul dosarelor, din motivele sus menționate, este trecută una sau cealaltă firmă de proiectare”*.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2012, emise de catre Activitatea de Inspectie Fiscală Neamț, s-au stabilit in sarcina X din ..., obligatii suplimentare de plata aferente bugetului de stat în sumă de ... lei, reprezentand:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- ... lei – penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. .../....2012, X desfășoară activități de arhitectură.

La stabilirea veniturilor realizate din activitatea de proiectare, a cifrei de afaceri, precum și a depășirii plafonului de scutire de TVA, reglementat de art.152 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, au fost avute în vedere actele și documentele contabile (facturi, chitanțe și extrase de cont), proiectele transmise în copie de primăriile Bâra, Gherăiești, Botești, Roman, Ion Creangă, Valea Ursului, Icușești, Tămășeni, Cordun, Săbăoani, precum și dovezile eliberate de Ordinul Arhitecților din România – Filiala Bacău-Neamț pentru X, transmise cu adresa nr.968/04.05.2012, la solicitarea Activității de Inspectie Fiscală Neamț cu adresa nr..../....2012.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, X a realizat venituri în sumă de ... lei, din care:

-... lei, venituri aferente proiectelor realizate persoanelor fizice și juridice, pentru care au fost emise facturi și chitanțe de către X (anexa nr.2);

-... lei, venituri aferente proiectelor realizate persoanelor fizice și juridice, pentru care în mod eronat au fost emise facturi și chitanțe de către S.C. X S.R.L.

În fapt, în perioada septembrie 2011 – decembrie 2011 au fost executate proiecte de către X, pentru care au fost înregistrate cheltuieli cu salariile, cu materialele ce se regăsesc înregistrate în evidența contabilă a X (anexa nr.3), însă pentru care au fost emise facturi și chitanțe și au fost înregistrate venituri pe S.C. X S.R.L.

Ca urmare, nu au fost respectate prevederile art.48 alin.(1) și (2), art.126 alin.(1), art.128 alin.(1) și (2), art.137 și art.156 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pct.36 din H.G.nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, cap.II, lit.B, pct.13, 14 și 15, lit.E, lit.G pct.48 din O.M.F.P.nr.1040/2004, art.79 alin.(1), art.80 alin.5 și art.82 alin.(3) din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările și prevederile menționate anterior, organele de inspecție fiscală au considerat contravaloarea facturilor și chitanțelor emise pe S.C. X S.R.L, ca fiind venituri aferente cheltuielilor înregistrate de X.

Prin realizarea veniturilor în sumă totală de ... lei, din care la data de 30.09.2011 venituri în sumă de ... lei, s-a depășit plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro (119.000 lei), prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.152 alin.(6) din același act normativ, contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 10 zile a lunii următoare celei în care s-a depășit plafonul, respectiv 10 octombrie 2011. Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul legal, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, a stabilit TVA de plată în sumă de ... lei la nivelul taxei pe valoarea adăugată ce trebuia colectată pentru veniturile realizate în perioada 01.11.2011 – 10.09.2012 în sumă de ... lei.

Potrivit pct.62 alin.(4) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul are dreptul ca în primul decont sau în următoarele să ajusteze TVA deductibilă.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, conform prevederilor art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luand în considerare motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se retin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală privind colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei este legală, în condițiile în care argumentele aduse de contestator nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../....2012 având ca anexă Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2012, organele de inspectie fiscală au stabilit de plată în sarcina X, o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, sumă stabilită ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, reglementat de art.152 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

La stabilirea cifrei de afaceri, au fost avute în vedere actele și documentele contabile (facturi, chitanțe și extrase de cont), proiectele transmise în copie de primăriile Bâra, Gherăiești, Botești, Roman, Ion Creangă, Valea Ursului, Icușești, Tămășeni, Cordun, Săbăoani, precum și dovezile eliberate de Ordinul Arhitecților din România – Filiala Bacău-Neamț pentru X, transmise cu adresa nr..../....2012, la solicitarea Activității de Inspectie Fiscală Neamț cu adresa nr..../....2012.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada septembrie 2011 – decembrie 2011 au fost executate proiecte de către X, pentru care au fost înregistrate cheltuieli cu salariile și materialele, cheltuieli ce se regăsesc înregistrate în evidența contabilă a X (anexa nr.3), pentru care, însă, au fost emise facturi și chitanțe și au fost înregistrate venituri pe S.C. X S.R.L.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au considerat contravaloarea facturilor și chitanțelor emise de către S.C. X S.R.L, ca fiind venituri aferente cheltuielilor înregistrate de către X.

Prin realizarea veniturilor în sumă totală de ... lei, din care la data de 30.09.2011 venituri în sumă de ... lei, s-a depășit plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro (119.000 lei), prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul legal, organele de inspectie fiscală, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit TVA de plată în sumă de ... lei la nivelul taxei pe valoarea adăugată ce trebuia colectată pentru veniturile realizate în perioada 01.11.2011 – 10.09.2012 în sumă de ... lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei, au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei, conform prevederilor art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Petentul contestă măsura organelor de inspectie fiscală privind stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plată în suma de ... lei, motivând că în anul 2011, X a funcționat până la data de 31.08.2011, iar începând cu data de 01.09.2011 a funcționat ca S.C. X ..., care nu este înregistrată ca plătitoare de TVA.

Toate cele 27 de proiecte înscrise în anexa nr.3 la raport au fost încheiate în perioada când funcționa ca X, însă din motive independente de voința acestuia (reglementare situație juridică terenuri, deplasări ale beneficiarilor în străinătate, imposibilitatea achitării contravalorilor de

proiectare, probleme de familie sau de sănătate etc) proiectele au fost predate la un interval de timp destul de mare și încasate când funcționa ca S.C. X

Potentul consideră că s-ar fi săvârșit o ilegalitate dacă încasările s-ar fi făcut pe X în condițiile în care în acel moment funcționa ca societate.

In drept,

Referitor la exercitarea dreptului de apreciere, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

Referitor la rolul activ, art.7 alin.(2) din același act normativ, prevede urmatoarele:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Referitor la mijloacele de probă, art.49 din același act normativ, prevede urmatoarele:

„(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Referitor la obligația de a furniza informații, art.52 din același act normativ, prevede urmatoarele:

„ (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

Potrivit prevederilor art.56 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că pentru determinarea situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere atât documentele contabile ale contribuabilului (facturi, chitanțe și extrase de cont), cât și proiectele transmise în copie de primăriile Bâra, Gherăiești, Botești, ..., Ion Creangă, Valea Ursului, Icușești, Tămășeni, Cordon, Săbăoani și dovezile eliberate de Ordinul Arhitecților din România – Filiala Bacău-Neamț pentru X, transmise cu adresa nr..../....2012, la solicitarea Activității de Inspecție Fiscală Neamț cu adresa nr..../....2012.

Astfel, la inspecția fiscală s-a constatat că deși proiectele au fost întocmite de către X, iar cheltuielile generate de realizarea proiectelor au fost înregistrate în evidența contabilă a X, facturile reprezentând prestarea serviciilor și chitanțele de încasare a contravalorii facturilor emise au fost întocmite și înregistrate în evidența contabilă a S.C. X S.R.L.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Aceste prevederi legale, consacră la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. Astfel o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic în scopul aplicării legii fiscale.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei nu rezultă că X, în calitate de contractor, a subcontractat lucrările aferente proiectelor S.C. X S.R.L., neexistând documente din care să rezulte implicarea celei de-a doua entități în derularea contractelor, ori care să rezulte că parte din lucrările contractate au fost cedate în favoarea unei alte persoane juridice care să fi înregistrat la randul ei venituri din serviciile prestate.

Astfel, referitor la sarcina probei, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

-la art. 64 **„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în**

care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-la art. 65 „Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

În legatura cu conținutul contestației, la art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se precizează:

„(1) **Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

Astfel, ținând cont de principiul de drept “*actori incumbit probatio*”, cel ce face o propunere înaintea judecătii trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, reținem că era în sarcina X să demonstreze, că emiterea facturilor și încasarea veniturilor s-a făcut în mod legal de către S.C. X S.R.L., că la baza acestora există documente legale care să ateste rezilierea contractelor încheiate cu persoana fizică autorizată și încheierea de contracte noi cu societatea comercială, sau că lucrările au fost subcontractate de către biroul individual de arhitectură, societății comerciale.

Simpla motivare, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la motivația petentului cu privire la faptul că X a funcționat până la data de 31.08.2011, iar începând cu data de 01.09.2011 a funcționat S.C. X S.R.L. și că “*atâta vreme cât la două societăți diferite există un singur administrator, nu văd cu ce deranjează faptul că, pe copertă și în conținutul dosarelor, din motivele sus menționate, este trecută una sau cealaltă firmă de proiectare*”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă, întrucât subiectele raportului juridic sunt pe de o parte X, în calitate de executant, iar pe de altă parte persoana fizică, respectiv persoana juridică, în calitate de beneficiar, aceștia fiind titulari de drepturi și obligații reciproce.

De asemenea, raportul de drept procedural fiscal cuprinde potrivit art.16 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “**drepturile și obligațiile ce revin părților, potrivit legii, pentru îndeplinirea modalităților prevăzute pentru stabilirea, exercitarea și stingerea drepturilor și obligațiilor părților din raportul de drept material fiscal.**”

Conform art.17 din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“(1)**Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-**

teritoriale ale municipiilor, (...), **contribuabilul**, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.**

Ca urmare, X îi revine calitatea de subiect al raportului juridic fiscal, acesta datorând impozite la bugetul general consolidat, având în vedere că proiectele au fost realizate de către acesta, iar costurile atribuibile proiectelor au fost înregistrate de către X și nu de S.C. X S.R.L.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de ... lei, la nivelul taxei pe valoarea adăugată ce trebuia colectată pentru veniturile realizate în perioada 01.11.2011 – 10.09.2012 în sumă de ... lei.

Având în vedere cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce argumente de fapt și de drept care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; ”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, stabilită prin Decizia de impunere nr..../....2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../....2012.

Referitor la suma de ... lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată, precizăm ca stabilirea acestora reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. **Întrucât contestația a fost respinsă ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, urmează a se respinge contestația și pentru obligațiile de plată accesorii menționate anterior, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată, neargumentată și nesustinută cu documente a contestației formulate de **X din ...** împotriva Deciziei de impunere nr. .../....2012 având la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2012, emise de Activitatea de inspecție fiscală Neamț pentru suma de **... lei**, reprezentând:

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

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.