

ROMÂNIA
CURTEA DE APEL TIMIȘOARA
SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
DOSAR NR. XXX/2010 - 08.11.2011

DECIZIA CIVILA NR. 1866
ȘEDINȚA PUBLICĂ DIN 28.06.2012
PREȘEDINTE:XXX
JUDECĂTOR: XXX
JUDECĂTOR:XXX
GREFIER: XXX

S-a luat în examinare recursul formulat de reclamantii XXX și XXX în calitate de reprezentanți al XXX, împotriva sentinței civile nr. XXX/28.04.2011 pronunțată de Tribunalul Arad în dosarul nr. XXX/2010,

în contradictoriu cu pârâta intimată Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Mersul dezbaterilor și concluziile părților au fost consemnate în încheierea de ședință din 28.06.2012, încheiere ce face parte integrantă din prezenta decizie.

C U R T E A

în deliberare, constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. XXX/28.04.2011 Tribunalul Arad a respins acțiunea în contencios administrativ fiscal exercitată de reclamantii XXX și XXX, în calitate de reprezentanți al XXX, împotriva pârâtei Direcția generală a Finanțelor Publice a județului Arad, pentru anularea Deciziei nr. XXX/20 august 2009, de soluționare a contestației; a Deciziilor de impunere nr. XXX, nr. XXX și nr. XXX/28 mai 2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr. XXX/28.05.2009.

Pentru a hotărî astfel, tribunalul a retinut următoarele:

Conform Autorizației nr. XXX septembrie 2003 eliberată de Primăria comunei XXX reclamanta XXX are ca obiect de activitate comerț cu amănuntul, fabricarea produselor de patiserie - cod CAEN 1581.

În luna mai 2009, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP a județului Arad a verificat la reclamantă modul de înregistrare și declarare a taxei pe valoare adăugată în perioada 1 august 2005 - 31 decembrie 2008. Cu ocazia controlului, finalizat cu Raportul de inspecție fiscală nr. XXX/28 mai 2009, s-a constatat că reclamanta a depășit, la data de 30 iunie 2005 plafonul de scutire de 2 miliarde lei, prevăzut de art. 152 alin. 1 C.fisc. Urmare acestui fapt, contribuabilul avea obligația, conform art. 153 C.fisc., ca în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01 august 2005.

Întrucât reclamanta nu s-a înregistrat ca plătitoare de TVA la acest termen, organele de control fiscal au stabilit în sarcina ei prin Decizia de impunere nr. XXX /28 mai 2009; obligații suplimentare de plată, pentru perioada , 1 august 2005 - 31 decembrie 2008 în sumă de 51.551 lei reprezentând TVA, 83 lei penalități și 42.724 lei majorări de întârziere. La calculul TVA Colectată aferentă livrărilor de bunuri, s-a aplicat cota standard de 19% prevăzută de art.

140 alin. 1 C.fisc. care a fost aplicată asupra bazei de impozitare constituită d:p. totalul încasărilor din Registrul jurnal de încasări și plăți, întrucât în documentele de încasare înregistrate de reclamantă în registru nu s-a evidențiat TVA colectată, având în vedere că în perioada verificată reclamanta a desfășurat operațiuni impozabile care nu erau scutite de taxă.

În opinia instanței de fond, susținerile reclamantei, potrivit cărora modul de determinare a TVA conform cotei standard de 19% este eronat și că taxa trebuia corect calculată prin aplicarea procedurii sutei mărite, sunt neîntemeiate, pentru că contravin dispozițiilor art. 140 alin. 1 C.fisc. în conformitate cu care cota standard a TVA de 19% se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de TVA sau care nu este supusă cotei reduse a TVA și art. 137 alin. 1 lit. a C.fisc., în conformitate cu care baza de impozitare a taxei pentru livrările de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b și c din acest articol, este constituită „din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestei operațiuni”.

Tribunalul a reținut că față de aceste prevederi organele de control fiscal au calculat corect TVA aplicând cota standard de 19% asupra contravalorii livrărilor de bunuri în perioada 1 august 2005 - 31 decembrie 2008, astfel cum sumele au fost înscrise în documentele primare ale reclamantei, având în vedere că aceasta trebuia să colecteze de la clienți această taxă dacă s-au fi înregistrat ca plătitoare de TVA, conform dispozițiilor legale arătate în cele ce preced, începând cu data de 01 august 2005.

Instanța de fond a constatat că organele de control au stabilit corect obligațiile fiscale în sumă de .25.556 lei impozit pe venit și 5.168 lei majorări de întârziere aferente,, repartizate în cote egale de câte 50% pe cei doi membri ai asociației, conform contractului de asociere, prin Deciziile de impunere nr. XXX și nr. XXX din 28 mai 2009, emise în baza constatărilor din Cap. Al IV-lea a raportului de inspecție fiscală, având în vedere că stabilirea diferențelor de impozit pe venit s-a datorat faptului că în Registrul jurnal de încasări și plăți au fost înregistrate cheltuielile efectuate, inclusiv TVA pe perioada 2005 - 2008 și nedepunerea de către reclamantă a declarațiilor de venit pentru anii 2006 - 2007. Obligația depunerii declarației de venit este prevăzută de art. 83 C.fisc., astfel că întrucât organele de inspecție fiscală, constatând nerespectarea de către reclamantă a acestor obligații au procedat corect la stabilirea diferențelor de impozit, în conformitate cu art. 84 din același cod.

Tribunalul a mai reținut de asemenea, că în cursul anului 2007 reclamanta a înregistrat la plăți chitanțele nr. 8706956/31 dec.2007 și nr. 8706963//31 decembrie 2007, reprezentând avans mijloc fix, pentru care a și fost întocmită fișa mijlocului fix, plățile respective fiind trecute integral la cheltuieli, fapt ce a presupus recalcularea venitului net pe anul 2007.

În motivarea sentinței recurate se arată că raportul de expertiză întocmit de consultantul fiscal xxx confirmă faptul că organele de control au stabilit corect în ceea ce privește calculul, obligațiile fiscale datorate de reclamantă cu titlu de TVA și impozit pe venit, precum și majorările și penalitățile de întârziere.

Contrar susținerilor reclamantei, potrivit cărora deciziile de impunere încalcă prevederile art. 43 alin. 2 iit. d) C.pr.fisc. și că datorită acestui fapt sunt lovite de nulitate, conform. art. 46 din același cod, instanța de fond a reținut.că din

conținutul acestora rezultă că claritate atât obiectul, cât și motivele de fapt și temeiul de drept în baza cărui ar fi fost emise.

Conchizând, instanța de fond a constatat că târâta DGFP a județului Arad a respins corect contestația reclamantei împotriva - aportului de inspecție fiscală și a celor trei decizi de impunere, prin Decizia nr. xxx din 20 august 2009.

Pentru aceste considerente, având în vedere dispozițiile art. 18 din Legea nr. 554/2004, tribunalul a respins acțiunea reclamantei, privind anularea actelor administrativ fiscale contestate și a Raportului de inspecție fiscală nr. XXX din 28 mai 2009, luând act că nu s-au cerut cheltuieli de judecată.

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs în termen legal reclamantii XXX și XXX în calitate de reprezentanți al XXX, solicitând modificarea sentinței și admiterea acțiunii, cu cheltuieli de judecată, prevalându-se de dispozițiile art.304 ind. 1 C.pr. civilă.

În motivare s-a arătat că în speță nu s-a contestat existența obligației de plată a TVA de către reclamantă, ci modul în care a fost determinat de către organul fiscal cuantumul acesteia și a impozitului pe venit suplimentar, implicit a majorărilor de întârziere.

Astfel, recurenta învederează că, pentru desfășurarea activității, a achiziționat marfă de la diferiți agenți economici, în prețul acesteia fiind inclus și TVA. Întrucât desfășura comerț cu amănuntul, reclamanta însuma acest preț de cumpărare cu adaosul comercial, obținând astfel prețul de vânzare către populație a produselor, la care nu a aplicat TVA la vânzare. Recurenta precizează că, întrucât desfășura comerț cu amănuntul, la vânzarea mărfurilor nu era necesară emiterea unor facturi fiscale.

Se susține că, raportat la această stare de fapt, în mod eronat organele fiscale au aplicat, pentru calcularea TVA datorat, cota standard de 19% la prețul de vânzare de pe raft, preț la care recurenta nu a aplicat TVA la vânzare, pentru ca aceasta să fie recuperată de la consumatorul final (cumpărătorii produselor sale).

Recurenta subliniază că în acest mod s-a ajuns la o suprataxare a veniturilor sale, TVA fiind aplicată la prețul de vânzare înscris în registrul de încasări și plăți, fără ca din acest preț să fie dedusă TVA achitată la achiziția materiilor prime utilizate pentru obținerea produselor comercializate. Se susține că în acest mod au fost încălcate disp. art. 137 alin. 2 lit. a Cod fiscal, care statuează că baza de impunere a TVA cuprinde impozite, taxe în condițiile legii, exclusiv TVA.

Se arată că în speță ar fi fost corectă calcularea TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite, reglementat de art.152, 153 Cod fiscal, fiind menționat în Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal că acest procedeu se aplică în cazul contribuabililor care efectuează vânzări cu amănuntul direct pentru populație, pentru care nu este necesară emiterea unor facturi fiscale, cum este cazul reclamantei, aspect învederat în fața instanței de fond, dar ignorat atât de expertul judiciar cât și în hotărârea pronunțată.

Recurenta se prevalează de opinia expertului contabil extrajudiciar, depusă la dosar în fața primei instanțe, potrivit căreia aplicarea cotei standard de 19% asupra totalului vânzărilor înregistrate în casa de marcat conduce la o suprataxare, întrucât s-au aplica și asupra TVA-ului înregistrat în amonte-pe, circuitul comercial al mărfurilor, până la achiziționarea acestora, obținându-se o TVA mai mare de 19% calculată pe întregul circuit comercial, producător - comerciant – consumator final.

Esitate criticată interpretarea dată de prima instanță dispozițiilor art. 140 alin.1 și art.137 alin. 1 lit. a Cod fiscal, referitoare la oaza de impozitare pentru calculul TVA, susținându-se că aceasta nu corespunde unei interpretări sistematice a prevederilor Codului Fiscal, ignorând dispozițiile din art. 152, 153, referitoare la principiul sutei mărite, pentru calculul TVA, precum și cele ale Normelor Metodologice de aplicare a Codului civil.

Se subliniază că și expertul judiciar desemnat în cauză a conchis în sensul că ambele modalități de calcul a TVA sunt corecte (atât cel folosit de organul de control, cât și cel pus în vedere de instanță), că procedeul sutei mărite trebuia aplicat asupra încasărilor rezultate prin vânzarea de către reclamantă a bunurilor realizate, întrucât acestea reflectau și TVA colectat- în amonte la achiziționare a bunurilor respective sau a mărfurilor utilizate pentru obținerea lor.

Recurenta reia argumentele potrivit cărora art. 137 alin. 2 lit. a Cod fiscal exclude includerea în baza de impozitare pentru calculul TVA a taxei pe valoare adăugată, susținând că organul fiscal nu putea să includă în această bază TVA achitat la achiziția produselor comercializate ori a mărfurilor utilizate pentru obținerea acestora, astfel cum în fapt a procedat, corect fiind ca TVA să fie aplicat la prețul de vânzare al bunurilor din care să fi fost scăzută valoarea TVA achitată la achiziția bunurilor.

Astfel, recurenta arată că, chiar în măsura în care ar accepta ideea că nu s-ar aplica în privința sa procedeul de calcul al sutei mărite, obligațiile de plată în speță au fost eronat determinate, întrucât însăși baza de impunere a fost supradimensionată, potrivit celor deja arătate.

Față de aceste considerente, se concluzionează că prin actele administrative fiscale contestate au fost determinate creanțele fiscale datorate de reclamantă într-un quantum eronat, impunându-se admiterea acțiunii.

Analizând hotărârea recurată prin prisma motivelor invocate, a probelor administrate și a dispozițiilor legale incidente inclusiv art. 304 ind. 1 C.p.civ., Curtea reține următoarele:

Reclamanta recurentă realizează o interpretare eronată a dispozițiilor legale relevante în speță, mai exact art. 137 alin. 1 lit. a, alin. 2 lit. a, art. 140 alin. 1 și art.152,153 Cod fiscal.

Astfel, se constată că recurenta nu contestă în speță faptul că a depășit plafonul instituit de art. 152 Cod fiscal pentru scutirea de la plata TVA și că, deci, datora TVA pentru veniturile obținute din comerțul cu amănuntul, în perioada august 2005 - iunie 2008, ci susține că organul de inspecție fiscală a stabilit eronat baza de impunere pentru calculul TVA și că a aplicat o cotă de TVA eronată, respectiv cota standard de 19%, fără ca, pentru determinarea quantumului acesteia, să aplice procedeul sutei mărite.

Esențial este a se observa că recurenta recunoaște în chiar motivele de promovare a căii de atac faptul că, deși desfășura activitate de comerț cu amănuntul, astfel încât la livrările de bunuri către populație nu era necesară emiterea unor facturi conform art. 155 alin. 7 Cod fiscal, aceasta nu a inclus în prețul de vânzare al bunurilor TVA.

Față de această stare de fapt, trebuie concluzionat că toate susținerile sale referitoare la stabilirea eronată a-cuquantumului creanțelor fiscale, prin actele administrative contestate în speță, sunt nefondate.

Astfel cum corect a reținut organul fiscal, reclamanta este subiect de aplicare a disp. art. 137 alin. 1 lit. a și art.140 alin. 1 Cod fiscal, în sensul că baza de impozitare pentru determinarea TVA datorată este constituită în căzu: său din întregul preț obținut de la cumpărătorii bunurilor sale, astfel cum acesta era evidențiat

în registrul de încasări și plăți, iar la această bază trebuie aplicată cota standard de 19%, neavând aplicabilitate procedeul sutei mărite pentru stabilirea sumei taxei._

În ce privește baza de impozitare, asupra căreia se aplică cota de TVA, nu pot fi acceptate susținerile reclamantei potrivit cărora aceasta ar trebui determinată prin scăderea din prețul de vânzare a produselor către populație a TVA achitat la achiziționarea bunurilor revândute ori a mărfurilor folosite pentru producerea acestora.

În acest sens, este de observat că art. 137 alin. 1 lit. a stabilește fără echivoc că în baza de impozitare pentru calculul TVA se include în întregime valoarea contraprestației obținute în schimbul bunurilor livrate ori a serviciilor prestate, valoare care în speță se identifică prețului de vânzare către populație a bunurilor, astfel cum acesta a fost înscris în registrul de încasări și plăți.

Nu pot fi reținute susținerile reclamantei potrivit cărora aceasta s-ar situa în sfera de aplicare a prevederilor art. 137 alin. 2 lit. a Cod fiscal, potrivit cărora „baza de impozitare cuprinde ... impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoare adăugată”. Se poate observa că dispoziție legală citată nu constituie o excepție de la regula instituită în art. 137 alin. 1 lit. a Cod fiscal, respectiv că aceasta nu prevede o posibilitate de reducere a bazei de impozitare, astfel cum aceasta este stabilită în primul paragraf al articolului, ci cuprinde doar o precizare asupra componentelor bazei de impozitare pentru ipotezele particulare în care contraprestațiile obținute pentru livrările de bunuri și prestările de servicii includ deja anumite impozite și taxe.

Că este așa rezultă din pct. 18 alin. 7 al Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, în forma în vigoare la data emiterii actelor administrative contestate în speță, în care se precizează ipoteza în care au aplicabilitate aceste dispoziții, arătându-se că „Orice cheltuieli cu impozitele și taxele datorate de o persoană impozabilă în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, dacă nu sunt incluse în prețul bunurilor livrate ori al serviciilor prestate, ci sunt recuperate de la clienți prin refacturare, se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art. 137 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.”

Or, reclamanta nu se află într-o atare situație, anume, de a recupera de la clienți prin refacturare anumite impozite și taxe datorate în legătură cu livrările de bunuri efectuate, astfel încât nu se pune problema ca în baza de impunere pentru calculul TVA să fie incluse astfel de sume, tot astfel cum aceasta a arătat expres că în prețul de vânzare a bunurilor către populație nu a inclus TVA, astfel încât nu se pune problema ca aceasta să fie scăzută din baza de calcul a taxei.

Într-adevăr, se poate observa cu ușurință că norma legală de care reclamanta se prevalează vizează situația în care valoarea ce constituie baza de impozitare pentru calculul TVA include TVA, fiind deci firesc ca aceasta să fie eliminată din baza de impozitare. Reclamanta însă nu se află într-o atare situație, întrucât, astfel cum am arătat deja, prețurile de vânzare a bunurilor sale către populație nu includeau TVA, astfel încât nu exista motiv pentru scăderea acesteia din baza de impozitare.

Reclamanta se află în eroare cu privire la înțelesul dispozițiilor art. 137 alin. 2 lit. a Cod fiscal, considerând că acestea vizează și situația în care s-ar fi achitat TVA la achiziționarea unor bunuri revândute către populație, chiar în ipoteza în care prețul de revânzare nu include TVA. O atare interpretare este eronată, nu contravine principiilor care guvernează materia TVA, astfel cum se susține pentru TVA achitat la achiziționarea acestor bunuri reclamanta beneficiind de drept de deducere, potrivit art. 145 și art. 52 alin. 4 Cod fiscal și pct. 55 alin. 4 și 5 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, taxa deductibilă putând fi înscrisă în primul decont de TVA deus la organul fiscal după înregistrarea sa ca plătitor de TVA.

În acest mod, se exclude posibilitatea de suprataxare, respectiv posibilitatea perceperii unei taxe mai mari de 19% pe întregul circuit comercial de la producător până la consumatorul final, astfel încât apar neîntemeiate și aceste susțineri ale reclamantei din motivele de recurs.

Concluzionând că baza de impozitare a fost corect reținută de organul fiscal, instanța urmează să analizeze dacă în cazul reclamantei cota de impozitare a fost corect aplicată, pentru calculul TVA. Se constată că nici din acest punct de vedere recursul declarat nu este fondat.

Recurenta nu a dovedit că în privința sa ar fi aplicabilă o cotă redusă de TVA, ci aceasta recunoaște că datora cota standard de 19%, reglementată de art.140 alin. 1 Cod fiscal, susținând însă că aceasta ar fi trebuit stabilită prin aplicarea procedurii sutei mărite.

Aceste susțineri sunt combătute de dispoziții normative exprese, în pct.23 alin. 1 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal precizându-se că „taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii”, însemnând astfel că în cazul de față TVA datorat se calculează potrivit regulii astfel citate prin aplicarea cotei de 19% asupra prețului de vânzare asupra populației a bunurilor, încasat de reclamantă.

Se constată a fi lipsită de temei susținerile reclamantei potrivit cărora acesteia i-ar fi aplicabile disp. pct.23 alin. 2 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitoare la calculul TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite. În norma de care aceasta se prevalează se precizează că acest procedeu se aplică „atunci când prețul de vânzare include și taxa” rezultând astfel că în speță reclamanta s-ar fi situat într-o atare ipoteză dacă în prețul de vânzare a bunurilor către populație ar fi inclus TVA, ceea ce nu a făcut potrivit propriilor recunoașteri.

Simplul fapt că aceasta a practicat comerț cu amănuntul, livrând bunuri către populație fără emiterea unor facturi nu o fac subiect de aplicare a normei în discuție, atâta vreme cât aceasta nu se înscrie în sfera de aplicare a normei, întrucât nu a inclus în prețurile de vânzare TVA. De altfel, se poate observa că legiuitorul nu a stabilit posibilitatea de aplicare a procedurii sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pentru orice comerciant cu amănuntul, ci, prevăzând că procedeu se aplică atunci când prețul de vânzare include și taxa, a exemplificat, arătând că, „de regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa”.

Cum însă în prețurile de livrare practicate de reclamantă nu au inclus TVA, este evident că nu sunt aplicabile în speță dispozițiile referitoare la stabilirea TVA prin procedeu de sutei mărite.

Se constată astfel a fi în întregime nefondate susținerile recurente referitoare la aplicarea eronată a cotei de TVA asupra bazei de impozitare, inclusiv cele referitoare la disp. art. 152, 153 Cod fiscal, care ar consacra principiul sutei mărite.

În fapt, Codul fiscal nu reglementează un astfel de principiu, ci Normele Metodologice de aplicare a acestuia prevăd procedeul de calcul a sutei mărite ca mod de stabilire a sumei taxei pentru ipoteza particulară mai sus analizată, astfel încât nu s-ar putea constata că expertul judiciar ori instanța de judecată ar fi ignorat acest principiu în soluționarea cauzei ori că ar fi stabilit eronat baza de calcul în cazul reclamantei.

În acest sens concluzionează și expertiza contabilă administrată în cauză, ale cărei concluzii au fost însușite de către prima instanță, rezultând că aceasta a considerat corect modul de calcul al TVA de către organul fiscal.

Cât privește concluziile potrivit cărora ar fi corecte mai multe moduri de calcul pentru stabilirea TVA, instanța constată că alegațiile expertului sunt corecte, cu mențiunea că fiecare din aceste moduri se aplică în ipoteza particulară reglementată de lege, mai exact de pct.23 alin. 1 și 2 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, în cazul reclamantei însă fiind aplicabil cel din primul alineat, respectiv prin aplicarea cotei de 19% asupra prețului de vânzare a bunurilor către populație.

Față de aceste considerente, urmează a se constata că recursul declarat este în întregime nefondat, astfel încât urmează a fi respins, iar în baza art.274 C.pr. civilă, se va lua act că părțile nu au solicitat cheltuieli de judecată în calea de atac.

PENTRU ACESTE MOTIVE,

ÎN NUMELE LEGII, DECIDE:

Respinge recursul formulat de reclamantii XXX și XXX în calitate de reprezentanți al XXX, împotriva , sentinței civile nr. XXX/28.04.2011, pronunțată de Tribunalul Arad în dosar nr. XXX/2011. Irevocabilă.

Pronunțată în ședința publică din 5.07.2012.

**pentru PREDEDINTE
SEMNEAZĂ VICEPREȘEDINTE**

JUDECĂTOR

JUDECĂTOR

GREFIER

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.