



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 196/2009

privind solutionarea contestatiei depuse de p.f. **GM**
cu domiciliul in loc. C, jud. Cluj, la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. - /...09.2009, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de p.f. **GM** cu domiciliul in loc. C, jud. Cluj, formulata impotriva Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit) nr. -/...06.2009.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de06.2009 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziilor de impunere mentionate mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit in suma totala de "y" lei, dupa cum urmeaza:

- "y" lei - taxa pe valoarea adaugata
- "y" lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.
- "y" lei - impozit pe venit
- "y" lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de06.2009 si comunicat petentei la data de08.2009 (potrivit datei inscrise pe adresa de inaintare confirmata de semnatura petentei), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de09.2009 fiind inregistrata sub nr. -/.....09.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de p.f. **GM** cu domiciliul in loc. C, jud. Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata si completarile aduse prin adresa nr. - /.....09.2009 solicita recalcularea obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, invocand urmatoarele aspecte:

- avizul de inspectie fiscala a fost semnat de primire la data de06.2009 pentru inceperea verificarii pe data de06.2009, fara a se respecta termenul de 15 zile

prevazut de art. 100, alin. 1) din Codul de procedura fiscala, iar conform avizului de inspectie fiscala obiectul inspectiei il reprezinta impozitul pe venit pentru anul 2007, insa organele fiscale procedeaza si la verificarea pe linie de T.V.A., stabilind in mod nelegal obligatii de plata suplimentare la aceasta sursa pentru perioada10.2007-....06.2009,

- potrivit art. 101, alin. (1) din Codul de procedura fiscala, inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala care trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu "*obligatiile fiscale si perioadele ce urmeaza a fi supuse inspectiei fiscale*",

- in conditiile in care organele fiscale au procedat la verificarea pe linie de T.V.A. fara ca aceasta sa fie adusa la cunostinta contribuabilei prin avizul de inspectie fiscala, reprezinta o grava incalcare a drepturilor procedurale ale acesteia, fiind sanctionata cu nulitatea absoluta a constatarilor efectuate,

- potrivit dispozitiilor art. 109, alin. (3) din Codul de procedura fiscala, deciziile emise in urma controlului fiscal, se comunica in termen de 7 zile de la data finalizarii Raportului de inspectie fiscala, ori in speta, organele fiscale nu au respectat aceasta obligatie imperativa prevazuta de lege comunicand documentele intocmite la data de06.2009, abia la data de08.2009,

- organele fiscale nu au respectat prevederile art. 43 din Codul de procedura fiscala, potrivit carora actele administrativ fiscale trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu mentiuni privind audierea contribuabilului, in speta Decizia de impunere nu cuprinde astfel de mentiuni,

- se impune recalcularea obligatiilor de plata stabilite la TVA, intrucat organele fiscale au calculat in mod eronat aceste obligatii prin aplicarea cotei de 19 % la volumul vanzarilor in conditiile in care TVA-ul se regaseste inclus in aceste vanzari,

- termenul de plata pentru T.V.A. este trimestrial, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza si pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente,

- majorarile de intarziere s-au calculat pe zile de intarziere si nu trimestrial cum se calculeaza la persoane fizice,

- in consecinta, ca urmare a recalcularii obligatiilor stabilite suplimentar la TVA, va solicitam sa determinati in functie de acest rezultat, baza de impozitare si impozitul pe venit aferent.

II. Prin Deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit) nr. -/....06.2009, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de06.2009.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma inspectiei fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului, constand in impozite, taxe, contributi sociale, alte venituri, precum si modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, valutare si contractuale.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca in cursul lunii august 2007 contribuabila a depasit plafonul de 119.000 lei prevazut de art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal pentru scutirea de T.V.A., fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termenul prevazut de de art. 153, alin. (1), lit. b) din actul normativ mentionat.

In baza constatarilor facute, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina contribuabilei obligatii de plata suplimentare datorate bugetului de stat contestate de petenta in suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petenta, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca p.f. GM cu domiciliul in loc. C datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care contribuabila a depasit in cursul lunii august 2007 plafonul de scutire prevazut de art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal pentru scutirea de T.V.A., fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data efectuarii inspectiei fiscale.

Perioada verificata:

....10.2007 -06.2009 la sursa taxa pe valoarea adaugata

....01.2007 -12.2007 la sursa impozit pe venit

Potrivit Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit) nr. -/....06.2009, emise in baza Raportului de inspectie fiscala inceiat la data de06.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/....06.2009, au fost stabilite in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit in suma totala de "y" lei, dupa cum urmeaza:

- "y" lei - taxa pe valoarea adaugata
- "y" lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.
- "y" lei - impozit pe venit
- "y" lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.

Petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa mentionate mai sus, invocand in sprijinul solicitarii sale privind recalcularea acestora, argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la debitul suplimentar in suma de "y" lei si majorarile de intarziere aferente in suma de "y" lei la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceste obligatii fiscale suplimentare datorate bugetului de stat sunt stabilite in sarcina contribuabilei pentru perioada ...10.2007-....06.2009.

In fapt, organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, a efectuat un control fiscal la p.f. GM cu domiciliul in loc. C, jud. Cluj, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului, constand in impozite, taxe contributii sociale, alte venituri, precum si modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, valutare si contractuale, efectuata in baza Avizului de inspectie fiscala nr. - /....05.2009 comunicat contribuabilei la data de06.2009.

In urma verificarilor efectuate incepand cu data de06.2009, organul de inspectie fiscala a constatat ca potrivit evidentelor prezentate de catre contribuabila aceasta a incasat in perioada01.2007-.....08.2007 suma de 119.378 lei, depasind astfel plafonul de scutire de T.V.A. de 35.000 euro al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii care se rotunjeste la urmatoarea mie (respectiv 119.000 lei), prevazut de art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, fara ca aceasta sa solicite inregistrarea ca platitor de T.V.A. in termenul legal de 10 zile de la constatarea depasirii plafonului.

Urmare a constatarii depasirii plafonului de scutire de T.V.A. la data de august 2007, organul de inspectie fiscala a retinut ca petenta trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de10.2007, procedand la aplicarea prevederilor pct. 62, alin. (2), lit. a) (Titlu VI) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H. G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire -08.2007).

Aceasta constatare a organului de inspectie fiscala mentionata in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de06.2009, a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. taxa pe valoarea adaugata) nr. -/....06.2009, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina petentei obligatii suplimentare de plata in suma de "y" lei, dupa cum urmeaza:

- "y" lei - taxa pe valoarea adaugata
- "y" lei - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

In drept prevederile art. 152, alin. (1) si (6), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire de catre contribuabila), precizeaza ca:

"(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al cărui 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). [...].

(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 să stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".

Potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petenta a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de08.2007, aceasta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii, respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost depasit, situatie in care aceasta ar fi devenit platitoare de T.V.A. incepand cu data de **01.10.2007**, obligatie legala care nu a fost respectata de catre contribuabila.

Organul de inspectie fiscala constatand ca petenta nu a dus la indeplinire obligatiile rezultate din prevederile legale privind inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, procedeaza la aplicarea prevederilor pct. 62, alin. (2), lit. a), Titlu VI din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate

prin H.G. nr. 44/22.01.2004, pentru aplicarea art. 152, alin. (6) din lege (aplicabile pe perioada 01.01.2007-31.12.2008), unde referitor la regimul special de scutire se arata:

“(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificată 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 datorat-o 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 identificării nerespectării prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Prin H.G. nr.1618/04.12.2008 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, publicata in M.O. nr. 865/22.12.2008, prevederile legale citate mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza:

“(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificată 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 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 identificării nerespectării prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Aplicand prevederile legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea taxei pe valoarea adaugata pe care petenta o datoreaza bugetului de stat pentru ***“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 identificării nerespectării prevederilor legale***, respectiv ...10.2007-...06.2009, prin aplicarea cotei de 19 %, asupra veniturilor realizate in aceasta perioada, precum si majorarile de intarziere aferente, dupa cum urmeaza:

Perioada	venituri realizate	TVA aferenta	majorari de intarziere
anul 2007	“y” lei	“y” lei	“y” lei
anul 2008	“y” lei	“y” lei	“y” lei
anul 2009	“y” lei	“y” lei	“y” lei
Total		“y” lei	“y” lei

Prin contestatia formulata petenta invoca faptul ca se impune recalcularea obligatiilor de plata stabilite la TVA, intrucat organele fiscale au calculat in mod eronat aceste obligatii prin aplicarea cotei de 19 % la volumul vanzarilor, in conditiile in care TVA-ul se regaseste inclus in aceste vanzari si ca termenul de plata este trimestrial, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza obligatia fiscala.

Fata de aceste aspecte invocate de catre contestatoare, in raport de prevederile legale citate mai sus, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea ca platitoare de taxa pe valoare adaugata, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o (resperctiv ar fi trebuit sa o colecteze) daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa. Din analiza continutului Raportului de inspectie fiscala se constata ca activitatea desfasurata de catre petenta in perioada supusa verificarii este “Comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare preponderenta de produse alimentare, bauturi si tutun” cod CAEN 4711, in care vanzarea produselor se face direct catre populatie, iar pretul marfurilor cu amanuntul include si taxa.

In situatia mentionata mai sus in care contribuabila desfasoara activitatea de comert cu amanuntul in care livrarea bunurilor se face direct catre populatie, organul de inspectie fiscala trebuia sa aplice procedeul sutei marite pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata pe care petenta o datoreaza bugetului de stat, in conformitate cu prevederile pct. 23, alin. (1) si (2), Titlu VI din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, referitoare la aplicarea art. 152, alin. (6) din lege, unde se stipuleaza ca:

“23. (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduce asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

*(2) **Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 in cazul cotei standard si 9 x 100/109 in cazul cotei reduce, atunci cand pretul de vanzare include si taxa. De regula pretul include taxa in cazul livrărilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa”.***

De asemenea, din continutul anexelor nr. 2 si 3 la Raportul de inspectie fiscala referitoare la “Calculul TVA”, se constata ca stabilirea obligatiilor de plata la aceasta sursa s-a efectuat prin aplicarea cotei de 19 % asupra veniturilor realizate pe intregul an, fara ca obligatiile fiscale datorate bugetului de stat sa fie defalcate pe perioade fiscale, asa cum se precizeaza la art. 156¹, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se arata ca:

*“Art. 156¹ (1) **Perioada fiscala este luna calendaristica.***

*(2) **Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care in cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifra de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere care nu a depasit plafonul de 100.000 euro al carui echivalent in lei se calculeaza conform normelor”.***

Avand in vedere prevederile legale citate, precum si faptul ca din continutul documentelor existente la dosarul cauzei nu rezulta veniturile realizate de catre petenta in fiecare perioada fiscala in parte (luna sau trimestru calendaristic), organul insarcinat cu solutionarea contestatiei nu se poate pronunta cu privire la corectitudinea obligatiilor fiscale stabilite in sarcina contribuabilei la sursa taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care se impune recalcularea obligatiilor fiscale cu ocazia unui nou control fiscal.

Prin urmare, este necesar ca organul de inspectie fiscala sa procedeze la analiza cifrei de afaceri realizata de catre contribuabila in fiecare an din perioada10.2007-....06.2009 si sa stabileasca perioada fiscala aplicabila contestatoarei (luna sau trimestrul calendaristic) si in functie de aceasta sa fie stabilite obligatiile fiscale datorate bugetului de stat.

Referitor la modul eronat de calcul a obligatiilor fiscale la nivel de an si nu pentru fiecare perioada fiscala, este de retinut ca aceasta a influentat pe cale de consecinta si quantumul accesoriilor aferente debitelor stabilite suplimentar in sarcina contribuabilei, care asa cum se constata din analiza anexelor nr. 2 si 3 la Raportul de inspectie fiscala sunt calculate eronat prin utilizarea unui numar de zile intarziere gresit.

Astfel, pentru debitul in suma de "y" lei aferent veniturilor realizate in anul 2008, s-au calculat majorari de intarziere in suma de "y" lei pentru un numar de 365 zile din anul 2008, cu toate ca veniturile au fost realizate pe tot parcursul anului si ca obligatiile fiscale se datoreaza pana la data de 25 a lunii urmatoare perioadei fiscale.

In mod identic s-a procedat si pentru anul 2009 in care pentru debitul in suma de "y" lei aferent veniturilor realizate in perioada .01-.06.2009 s-au calculat majorari de intarziere in suma de "y" lei pentru un numar de "z" zile, ca si cum obligatia fiscala ar fi datorata in totalitate la data de 01.01.2009 si nu la scadentele stipulate de prevederile legale.

De asemenea obligatiile fiscale aferente anului 2009 au fost stabilite in mod eronat pana la data de06.2009, in conditiile in care acestea trebuiau stabilite pentru o perioada fiscala completa, respectiv pana la data de05.2009 in cazul in care perioada fiscala este luna calendaristica, respectiv03.2009 in cazul in care perioada fiscala este trimestrul calendaristic.

Fata de cele aratate mai sus, rezulta ca se impune si recalcularea majorarilor de intarziere aferente obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat si stabilite prin utilizarea procedurii sutei marite pentru fiecare perioada fiscala in parte, utilizandu-se un numar de zile de intarziere corect pentru fiecare perioada.

Se retine din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de06.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/....06.2009, ca acesta cuprinde un Cap. III "Taxa pe valoarea adaugata" in care se consemneaza obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabilei si contestate de aceasta in suma totala de "y" lei, fara insa ca in Cap. VII "Sinteza constatarilor inspectiei fiscale" din acelasi act, sa se regaseasca obligatia de plata stabilita suplimentar la sursa T.V.A.

Referitor la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta marfurilor achizitionate in perioada supusa analizei, sunt aplicabile sunt prevederile art. 152, alin. (8) si (9) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, unde referitor la regimul de scutire pentru intreprinderile mici se precizeaza ca:

"(8) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:

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

b) nu are voie sa mentioneze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligata sa menționeze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza careia se aplica scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de inregistrare si ajustarile de efectuat in cazul modificarii regimului de taxa".

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia, la stabilirea TVA de plata nu s-a avut in vedere taxa pe valoarea adaugata aferenta marfurilor cumparate, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat potrivit art. 147¹, alin. 1, din Legea nr. 571/22.12.2009, privind Codul fiscal „(1) **Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioadă fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 – 147.**

Prin urmare, intrucat contribuabila a aplicat regimul de scutire pe toata perioada verificata fara a solicita inregistrarea ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata pana la inceperea inspectiei fiscale, desi avea obligatia inregistrarii conform legii, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, aceasta nu are dreptul la deducerea taxei aferente marfurilor achizitionate.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, precum si considerentele prezentate, se impune desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. taxa pe valoarea adaugata) nr. -/...06.2009 in ceea ce priveste suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, respectiv a pct. 3.1-3.5 ale cap. III "Taxa pe valoarea adaugata" din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de06.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. - /....06.2009.

In drept, se face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) "Solutii asupra contestatiei" din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia :

"(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".

La reverificarea creantelor fiscale contestate de petenta pentru care s-a dispus desfiintarea actului atacat, se vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/01.07.2004, unde se precizeaza:

*"102.5 In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) (devenit art. 216, alin. 3) din Codul de procedură fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, **aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat**",*

precum si ale pct. 12.7 din O.M.F.P. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza ca :

"12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente".

Pentru considerente prezentate si in conditiile in care la emiterea actelor de control atacate organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere prevederile legale citate in cuprinsul prezentei, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. taxa pe valoarea adaugata) nr. -/....06.2009, prin care s-a stabilit in sarcina petentei o obligatie de plata in suma de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, **se va desfiinta**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze conform actelor normative in vigoare si tinand cont de aspectele precizate in cuprinsul prezentei decizii.

De asemenea, se desfiinteaza pct. 3.1-3.5 ale cap. III al Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de06.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...06.2009, referitoare la obligatiile fiscale suplimentare in suma de "y" lei, care fac obiectul contestatiei.

III.b Referitor la debitul suplimentar in suma de "y" lei si majorarile de intarziere aferente in suma de "y" lei la sursa impozit pe venit, se constata ca

aceste obligatii fiscale suplimentare sunt stabilite pentru perioada01.2007-....12.2007.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca pentru stabilirea venitului impozabil aferent perioadei mentionata mai sus, organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere faptul ca taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor realizate, nu intra in baza de impunere privind calculul impozitului pe venit.

In acest sens se poate arata ca, prevederile pct. 41, din Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1040/08.07.2004, stipuleaza:

*„41. In cazul contribuabililor platitori de taxa pe valoarea adaugata, **veniturile, exclusiv taxa pe valoarea adaugata**, se preiau pentru determinarea impozitului din coloanele corespunzatoare ale Jurnalului pentru vanzari (cod 14-6-12/a), [...]”.*

De asemenea in Cap. VI „Registrele si formularele financiar-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili in conducerea evidentei contabile in partida simpla”, lit. B „Modelele si normele de intocmire si utilizare a formularelor financiar-contabile”, din actul normativ mentionat mai sus, referitor la modul de intocmire a „REGISTRULUI-JURNAL DE INCASARI SI PLATI” (cod 14-1-1/b), se precizeaza:

*„ Contribuabilii platitori de taxa pe valoarea adaugata **vor inregistra sumele incasate sau platite, exclusiv taxa pe valoarea adaugata**”.*

Pentru considerentele prezentate, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. Impozitul pe venit) nr. -/....06.2009, prin care s-a stabilit in sarcina petentei o obligatie de plata in suma de “y” lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursa impozit pe venit, **se va desfiinta**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la stabilirea venitului net din activitati comerciale si implicit a impozitului pe venit pe anul 2007 avand in vedere influenta taxei pe valoarea adaugata retinuta in sarcina petentei pentru perioada10-....12.2007 in urma reverificarii dispuse la punctul precedent al prezentei.

III.c Referitor la sustinerile petentei privind comunicarea Avizului de inspectie fiscala si data inceperii verificarii, se poate arata ca acestea nu pot atrage nulitatea actelor incheiate, intrucat prevederile legale nu stipuleaza aceasta posibilitate, iar contribuabila a luat la cunostinta sub semnatura la data de06.2009 despre inceperea verificarii cu data de06.2009 (data precizata in Avizul de inspectie nr. -/....05.2009 comunicat petentei), precum si despre posibilitatea solicitarii amanarii inspectiei fiscale.

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatoare a faptului ca Avizul de inspectie fiscala a fost emis pentru verificarea impozitului pe venit pe anul 2007, iar in realitate inspectia fiscala a fost extinsa si la taxa pe valoarea adaugata, mentionam ca in momentul declansarii inspectiei fiscale vectorul fiscal al contribuabilei cuprindea doar impozitul pe venit, situatie in care Avizul de inspectie fiscala putea fi emis doar pentru sursele de impunere inscrise in acesta. Intrucat cu ocazia verificarilor efectuate asupra impozitului pe venit (sursa de impozitare inscrisa in vectorul fiscal) s-a constatat depasirea la data de08.2007 a plafonului de scutire pentru taxa pe valoarea adaugata, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a lua masurile care decurg in urma constatarilor facute, respectiv de a stabili in sarcina contribuabilei obligatii de plata suplimentare si de a solicita petentei inregistrarea ca platitoare de T.V.A.

Invocarea de catre contestatoare a faptului ca actele atacate nu cuprind mentiuni referitoare la audierea sa, este infirmata de continutul documentelor existente la dosarul cauzei unde se afla *“Instiintarea pentru discutia finala”* semnata de catre petenta si pe

care se mentioneaza **“nu am obiectiuni”**, iar in Raportul de inspectie fiscala la cap. VI **“Discutia finala cu contribuabilul”** la pct. 6.3 se precizeaza **“nu are obiectiuni”**.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (3) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Desfiintarea Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere (pt. taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit) nr. -/...06.2009, pentru suma totala de **"y" lei** reprezentand obligatii fiscale la sursele taxa pe valoarea adaugata si impozit pe venit, stabilita suplimentar in sarcina p.f. **GM** cu domiciliul in loc. C, jud. Cluj, respectiv cap. III din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/..06.2009, urmand ca organele fiscale sa procedeze conform prevederilor legale aplicabile in speta si potrivit celor retinute in cuprinsul prezentei decizii.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR