

Decizie Nr. 17 din 2011
privind solutionarea contestatiei formulata
Cabinet Medical Veterinar Dr. X, din jud.Mehedinti
înregistrata la D.G.F.P. Mehedinti sub nr.....

Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti a fost sesizata de **Cabinet Medical Veterinar Dr. X**, cod unic de inregistrare, avand domiciliul fiscal in sat Danceu, comuna Jiana, jud. Mehedinti, cu contestatia inregistrata la D.G.F.P. Mehedinti sub nr.

Contestatia a fost formulata împotriva Deciziei de impunere nr..... 2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Mehedinti, in baza Raportului de inspectie fiscala nr..... si are ca obiect suma de lei, reprezentând :

- lei, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- lei, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa în termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Constatand ca în speta sunt îndeplinite dispozitiile art. 205, alin.(1) si art. 209, alin.(1), lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **Cabinet Medical Veterinar DrX** contesta Decizia nr..... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, respectiv virarea la bugetul de stat a sumei de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si accesorii de plata aferente.

In sustinere, contestatorul motiveaza ca masura dispusa de inspectia fiscala prin decizia de impunere nr..... de a stabili in sarcina cabinetului TVA in

suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei este netemeinica si nelegala deoarece a fost luata fara a se tine cont de prevederile art.141, alin.1 lit.a), in vigoare la data de 05 februarie 2006 din Legea nr.571/2003 care precizeaza: "urmatoarele operatiuni de interes general sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata: a) spitalizarea, ingrijiri medicale, inclusiv veterinare si operatiunile strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare, precum....cabinete si laboratoare medicale...".

De asemenea, precizeaza ca prin raportul de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala au verificat perioada 2006 – 09.07.2009 si nu au stabilit ca respectivul cabinet era platitor de taxa pe valoarea adaugata si ca a doua inspectie este facuta in mod ilegal si abuziv, deoarece analizeaza o perioada deja verificata, nemaitinand cont de articolul mai sus citat.

In concluzie, solicita a se reveni printr-o decizie de anulare a sumelor stabilite cu incalcarea actelor normative mentionate.

II. Prin Decizia de impunere nr..... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatorului o taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei si majorari de intarziere aferente in suma de lei.

Verificarea s-a efectuat in baza prevederilor Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si in baza referatului si a Deciziei de reverificare nr.....

Din controlul efectuat pe baza documentelor puse la dispozitia organelor de control pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, s-a constatat ca C.M.V. X la data de 23.07.2007 a realizat o cifra de afaceri din activitatea de prestari servicii in suma de lei (anexa nr..... superioara plafonului special de scutire prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar conform art.152, alin.(6) din acelasi act normativ, contestatorul trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art.153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului.

Avand in vedere ca C.M.V. X nu a solicitat inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, inspectia fiscala a procedat la inregistrarea din oficiu a acestuia in conformitate cu prevederile art.153, alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si la stabilirea obligatiilor corespunzatoare in ceea ce priveste TVA astfel :

- pentru anul 2007, in conformitate cu art.62, alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabil in anul 2007, s-a stabilit in baza facturilor privind cumpararile efectuate de contribuabil o TVA deductibila in suma de lei, iar in baza veniturilor stabilite de control s-a calculat o TVA colectata in suma de lei, rezultand astfel o TVA de recuperat in suma de2 lei.

- pentru anul 2008, in conformitate cu art.62, alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabil in anul 2008, s-a stabilit in baza facturilor privind cumpararile efectuate de contribuabil o TVA deductibila in suma de lei, iar in baza veniturilor stabilite de control s-a calculat o TVA colectata in suma de lei rezultand astfel o TVA de plata in suma de lei.

- pentru anul 2009, in conformitate cu art.62, alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabil in anul 2009, s-a stabilit in baza veniturilor stabilite de control o TVA colectata in suma de lei, rezultand astfel o TVA de plata in suma de lei.

- pentru anul 2010, in conformitate cu art.62, alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabil in anul 2010, s-a stabilit in baza veniturilor stabilite de control o TVA colectata in suma de lei, rezultand astfel o TVA de plata in suma de lei.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, in suma totala de lei , inspectia fiscala a calculat accesorii in suma totala de lei, in conformitate cu prevederile art.120, alin.1 si alin.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat, cu modificarile si completarile ulterioare si OUG nr.88/2010, pentru modificarea si completarea O.G. nr.92/2003.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

*Cauza supusa solutionarii Directiei Generale a Finantelor Publice Mehedinti este daca debitul stabilit de inspectorii din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Mehedinti în suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si majorari de intarziere aferente este datorata de catre **Cabinet Medical Veterinar X** bugetului general consolidat al statului.*

In fapt, in urma efectuării inspectiei fiscale, organul de control a constatat ca C.M.V. X la data de 23.07.2007 a realizat o cifra de afaceri din activitatea de prestari servicii in suma de lei, superioara plafonului de scutire si prin urmare conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, contestatorul trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului.

Avand in vedere ca C.M.V. X nu a solicitat inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, inspectia fiscala a procedat la inregistrarea din oficiu a acestuia in conformitate cu prevederile art.153, alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

- art.152 alin.(1) care precizeaza: “ 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”;

- art.152 alin.(6) care precizeaza: “ Persoana impozabila care aplica regimul 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 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 TVA, conform art.153”;

- art.153 alin. (1) lit.b) care precizeaza: “Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin.(2) lit.b) si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

b) *daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin.(1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit acest plafon” ;*

- art.153 alin.(7) care precizeaza: ” in cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze in conformitate cu prevederile alin.(1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu” ;

- art.141 alin.(1) lit.a) (valabil incepand cu data de 01.01.2007 prin intrarea in vigoare a Legii nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) care prevede:

(1),, *Urmatoarele operatiuni de interes general sunt scutite de taxa:[...]*

a) *spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiunile strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sanatate rurale si urbane, dispensare, cabinete si laboratoare medicale, centre de ingrijire medicala si de diagnostic, baze de tratament si recuperare, statii de salvare si alte unitati autorizate sa defasoare astfel de activitati;*

- pct 24 alin.(1) pct.c) din N.M. de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 (modificat prin HG1620/2009 - pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, publicată în Monitorul Oficial nr. 927 din 31 decembrie 2009) care precizeaza: (1) „Scutirea prevazuta la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal:[...]

c) nu se aplica pentru serviciile medicale veterinare, astfel cum a fost pronuntata hotararea Curtii Europene de Justitie in cazul CEJ C-122/87 ”.

In contextul art.141 alin.(1) lit.a) anterior citat in care incepand cu 01.01.2007, prin modificarea adusa de pct.109 din Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, activitatile veterinare nu mai sunt specificate ca fiind operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata, a precizarilor clare aduse prin pct.c) din norme incepand cu 01.01.2010, art.141 alin.(1) lit.a), care vin sa explice prevederile acestui articol valabil din 01.01.2007, avand in vedere si documentele existente la dosarul cauzei din care se retine ca de la data de 23.07.2007 C.M.V. X a realizat o cifra de afaceri din activitatea de prestari servicii in suma de lei, superioara plafonului de scutire se retine ca masura dispusa de inspectia fiscala de a inregistra din oficiu Cabinetul Medical Veterinar X ca platitor de taxa pe valoarea adaugata este corecta si in conformitate cu prevederile legale anterior citate.

Prin urmare, avand in vedere ca C.M.V. X nu a respectat prevederile legale, nu s-a inregistrat in termen legal ca platitor de TVA ca urmare a depasirii plafonului stabilit de lege, inspectia fiscala a stabilit pentru perioada 01.09.2007-31.12.2010 ca acesta trebuia ca colecteze din activitatea de prestari servicii o TVA in suma de lei si avea drept de deducere a TVA pentru bunurile si serviciile achizitionate in suma de lei, rezultand o TVA de plata in suma de lei astfel:

- anul 2007 TVA colectat = lei; TVA deductibil = lei;
- anul 2008 TVA colectat =..... lei; TVA deductibil = lei;
- anul 2009 TVA colectat =..... lei; TVA deductibil = lei;
- anul 2010 TVA colectat =.....ei; TVA deductibil = lei

In drept, pct. 62 alin. (2) lit. a) din N.M. de aplicare a Codului fiscal valabil incepand cu data de 22.12.2008 prin intrarea in vigoare a HG nr.1618/2008 de modificare si completare a N.M. de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, precizeaza: “ in cazul in care persoana impozabila a atins sau depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea 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 fiscale 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. Totodata, organele fiscale competente vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa”.

Avand in vedere prevederile legale anterior citate rezulta fara echivoc ca persoanele impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de TVA, pentru anul 2009, datoreaza plata la buget a TVA pe care acestea aveau obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva.

Astfel, sanctiunea prevazuta de legiuitor, pentru nerespectarea obligatiei de a solicita inregistrarea ca platitor de TVA este tocmai neacordarea dreptului de deducere a TVA, aferenta bunurilor si serviciilor livrate/prestate pe perioada scursa pana la data la care inregistrarea a devenit efectiva.

In ceea ce priveste **anul 2010**, avand in vedere prevederile pct. 62 alin. (4) lit. c) din N.M. de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 care precizeza:

„(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont deșus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:[...]

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată ”, se retine ca societatea poate proceda la calcularea TVA deductibila inscrisa in facturile furnizorilor si poate beneficia de dreptul de deducere a acesteia dupa inregistrarea taxei intr-un decont ulterior, conform prevederilor legale.

In ceea ce priveste motivatia contestatorului cu privire la reverificarea efectuata de inspectia fiscala pentru perioada 01.01.2007- 31.12.2007, perioada ce a fost supusa verificarii si s-a finalizat prin Raportul de inspectie fiscala nr.....

In fapt, reverificarea acestei perioade a fost dispusa de catre organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP Mehedinti in temeiul Deciziei de reverificare nr....., decizie care a avut la baza Referatul pentru solicitarea reverificarii nr.....

Prin Decizia de reverificare nr..... s-a dispus reverificarea obligatiei privind „Impozitul pe venitul net ” intrucat s-a constatat ca in anul 2007 contribuabilul a depasit cifra de afaceri, respectiv plafonul de scutire de 35.000 EUR si nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA.

Prin inregistrarea contribuabilului ca platitor de TVA organul de inspectie fiscala stabileste o obligatie in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, fapt

ce va conduce la modificarea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit aferent anului 2007.

In drept, art.105 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

„Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.

Potrivit pct.102.4 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

105.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuarii inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta in situatii, cum sunt:

a) efectuarea unui control incrucisat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul in cauza;

b) obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili a unor documente sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, intr-o perioada care a fost deja supusa inspectiei fiscale;

c) solicitari ale organelor de urmarire penala sau ale altor organe ori institutii indreptatite potrivit legii;

d) informatii obtinute in orice alt mod, de natura sa modifice rezultatele controlului fiscal anterior.

Avand in vedere prevederile legale anterior citate se retine faptul ca inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa etc. datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Totusi prin O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt prevazute si anumite situatii de exceptie cand conducatorul inspectiei fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

Aceste situatii care permit reverificarea unei anumite perioade pentru un anumit impozit si taxa datorata bugetului general consolidat sunt atunci cand ulterior incheierii actului de inspectie fiscala apar date suplimentare, necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor anterioare sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.

Prin urmare in baza prevederilor legale anterior citate se retine ca reverificarea perioadei 01.01.2007- 31.12.2007 pentru obligatia privind „Impozitul

pe venitul net ” se impunea intrucat inregistrarea contribuabilului ca platitor de TVA are drept consecinta modificarea bazei de impozitare, pentru impozitul pe venit.

Avand in vedere ca organul fiscal a procedat in conformitate cu prevederile legale in vigoare aplicabile in speta, pe perioada verificata, stabilind astfel in mod corect o obligatie suplimentara in ceea ce priveste TVA in suma de ... lei, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la accesoriile in suma totala de lei, aferente obligatiei privind taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar

In fapt, organul fiscal a stabilit prin Decizia de impunere nr..... privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar în suma de ... lei, calculate pentru perioada 26.10.2007-25.01.2011.

In drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.120, alin.(1) si (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si prevederile OUG nr.39/2010 si OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza:

(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 ”

a) pentru majorarile calculate pana la data de 30.06.2010 : „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 ”.

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

b) pentru dobanzile calculate de la 01.07.2010-24.09.2010: „Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv ”.

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

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

Având în vedere ca nu se contesta modul de calcul al accesoriilor în suma de lei, iar pentru obligatia care a generat aceste accesorii contestatia a fost respinsa, urmeaza a se respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere aferente potrivit principiului de drept „**accessorium sequitur principale**”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 209, art. 210 si art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere nr....., privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala de catre **Cabinet Medical Veterinar X**, din jud. Mehedinti, pentru suma totala de lei, reprezentând : lei, taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si lei, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.