



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Directia Generală a Finanțelor

Publice a Județului Maramureș

Biroul Soluționarea Contestațiilor



Decizia nr. 1719 din 17.08.2011 privind solutionarea
contestatiei formulate de **X**, cu domiciliul procesual ales in B M,
str. I.L. C., nr., inregistrata la Directia Generala a Finantelor
Publice sub nr...../06.07.2011si reinregistrata sub nr...../27.07.2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre
Activitatea de Inspectie Fiscala M. prin adresa nr...../26.07.2011, inregistrata
la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. sub nr.
..../27.07.2011, asupra contestatiei depuse de X, impotriva deciziei de
impunere nr..../17.05.2011 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala in baza
raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 13.05.2011.

Contestatia are ca obiect suma totala de lei, reprezentand:

.... lei - taxa pe valoarea adaugata;

.... lei - majorari si dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea
adaugata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205
alin.(1), art.206, art.207 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului
nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala
a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, X solicita admiterea acesteia si anulara
in parte a actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Serviciile medicale veterinare sunt, prin efectul legii, operatiuni
netaxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, prin urmare
contestatoarea nu avea obligatia de a plati taxa pe valoarea adaugata pentru
operatiuni scutite de la plata taxei, in perioada 01.10.2007 – 31.12.2009.

Conform art. 141, pct. 1 lit. a) din Legea nr. 343/17.07.2006 pentru
modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care a
intrat in vigoare la data de 01.01.2007 si pct. 24 din Normele metodologice de
aplicare a Codului fiscal sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata
spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiunile strans legate de acestea,

desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare, printre care si cabinetele.

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

Textul de lege nu face nici o distinctie privitoare la tipul actului medical, uman sau veterinar, iar aplicarea textului de lege pentru serviciile medicale veterinare decurge din caracterul similar al naturii serviciului, fie ca el este uman sau veterinar.

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

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

Avand in vedere ca in perioada 2007 – 2009, serviciile medicale veterinare sunt reglementate prin efectul legii ca operatiuni netaxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, X nu avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in toata aceasta perioada, chiar daca atingea plafonul de 35.000 euro, deoarece veniturile realizate de cabinet rezultau din operatiuni stabilite ca netaxabile.

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

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

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 13.05.2011, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectia fiscala generala si a vizat perioada 01.01.2007-31.12.2009.

X este inregistrat la Directia Sanitar Veterinara sub nr. .../18.08.2004 si are ca obiect principal de activitate: Medicina veterinara, cod CAEN 7500.

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

In urma verificarii veniturilor realizate in anul fiscal 2007 s-a constatat ca agentul economic a realizat o cifra de afaceri in suma de lei, mai mare decat plafonul de scutire in scopuri de TVA stabilit conform art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, care este de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii Romaniei la UE, respectiv 119.000 lei.

Conform art. 153 alin. (1) lit. b) din acelasi act normativ, persoanele impozabile in scopuri de TVA trebuie sa solicite inregistrarea in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului, care se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit.

Art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 prevede ca daca persoana impozabila nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrata in scopuri de taxa conform art. 153.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca plafonul de scutire a fost depasit in data de 28.08.2007, fapt pentru care contribuabilul devine platitor de TVA incepand cu data de 01.10.2007.

Pentru perioada 01.10.2007 – 31.12.2008, conform evidentei contabile conduse si a registrului de incasari si plati, s-a procedat la totalizarea incasarilor si a cheltuielilor in scopul desfasurarii activitatii care aveau inregistrate taxa pe valoarea adaugata deductibila, astfel:

Pentru perioada 01.10.2007 – 31.12.2007, avand in vedere veniturile incasate in suma de lei, din care taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze in suma de lei si cheltuielile in suma de lei din care taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, rezulta o taxa pe valoarea adaugata de recuperat in suma de lei .

Pentru anul 2008, avand in vedere veniturile incasate in suma de lei, din care taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze in suma de lei si cheltuielile in suma de lei din care taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, organele de inspectie

fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, din care lei pentru trimestrul II si lei pentru trimestrul IV, iar pentru trimestrul I si pentru trimestrul III rezulta taxa pe valoarea adaugata de recuperat in suma de lei si in suma de lei.

Obligatia depunerii decontului de TVA si a achitarii taxei pe valoarea adaugata de plata a fost pana la data de 25.07.2008 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei dupa care s-au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei, pana la data de 25.10.2008 (data de la care rezulta taxa pe valoarea adaugata de recuperat), respectiv pana la data de 25.01.2009 pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, dupa care s-au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei pana la data de 13.05.2011, conform prevederilor cap. III din OG nr. 92/2003, republicata, OUG nr. 39/2009 si OUG nr. 88/2010.

Pentru trimestrul I si III a rezultat taxa pe valoarea adaugata de recuperat, motiv pentru care nu s-au calculat majorari de intarziere.

Pentru perioada 01.01.2009 – 31.03.2011 s-a calculat numai taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor realizate, conform art. 147¹ din Legea nr. 571/2003, republicata.

Pentru anul 2009, veniturile incasate sunt in suma de lei, din care organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze este in suma de lei, din care lei in trimestrul I, lei in trimestrul II, lei in trimestrul III si lei in trimestrul IV.

Obligatia depunerii deconturilor de TVA si a achitarii taxei pe valoarea adaugata de plata pentru aceasta perioada a fost pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare incheierii trimestrului, date dupa care s-au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei, pana la data de 13.05.2011.

Pentru semestrul I 2010, veniturile incasate sunt in suma de lei, din care organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze este in suma de lei, din care lei in trimestrul I si lei in trimestrul II.

Pentru semestrul II 2010, veniturile sunt in suma de lei, din care organele de inspectie fiscala au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze este in suma de lei, din care lei in trimestrul III si lei in trimestrul IV.

Astfel, pentru anul 2010 organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, cu cota de 19% in semestrul I si de 24% in semestrul II .

Obligatia depunerii deconturilor de TVA si a achitarii taxei pe valoarea adaugata de plata pentru aceasta perioada a fost pana la data de 25 a lunii

urmatoare incheierii trimestrului, date dupa care s-au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei, pana la data de 13.05.2011.

Pentru perioada 01.01.2011-31.03.2011 nu au fost emise facturi.

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

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 13.05.2011 a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../17.05.2011 privind obligatiile fiscale contestate de X in suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari si dobanzi de intarziere aferente in suma de lei.

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

1. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, stabilita suplimentar prin decizia de impunere nr...../17.05.2011 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 13.05.2011, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data 28.08.2007, X a realizat o cifra de afaceri in suma de ... lei, depasind plafonul de scutire prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care a devenit platitor de taxa incepand cu data de 01.10.2007.

In drept, art.152 alin.(1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, in vigoare in luna iulie 2007, precizeaza:

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

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca, X a beneficiat de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 30.09.2007, avand in vedere ca la sfarsitul lunii august 2007 a depasit

plafonul de scutire de 35.000 euro.

Alin. (6) al aceluasi articol prevede:

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

In temeiul prevederilor legale citate, se retine ca, X avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire. Data depasirii plafonului este sfarsitul lunii august 2007, prin urmare solicitarea inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata trebuia facuta pana la data de 10 septembrie 2007, devenind platitor de taxa incepand cu data de 01.10.2007.

Pentru perioada 01.10.2007 – 31.12.2007, avand in vedere veniturile in suma de lei, din care taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze in suma de lei si cheltuielile in suma de lei din care taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, rezulta o taxa pe valoarea adaugata de recuperat in suma de lei .

Avand in vedere veniturile realizate in anul 2008 in suma de lei, din care taxa pe valoarea adaugata pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze in suma de lei si cheltuielile in suma de lei din care taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, din care lei pentru trimestrul II si lei pentru trimestrul IV, iar pentru trim I si pentru trimestrul III rezulta taxa pe valoarea adaugata de recuperat in suma de lei respectiv in suma de lei.

Pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 21 decembrie 2008, precizeaza:

“In sensul art. 152 alin.(6) din Codul fiscal in cazul in care persoana impozabila a atins sau 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 identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi 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 identificarii nerespectarii prevederilor legale.

In concluzie, se retine ca pentru perioada octombrie 2007- decembrie 2008, X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, stabilita ca diferenta intre taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze in suma de lei si taxa deductibila in suma de lei .

Pentru anul 2009, avand in vedere veniturile realizate in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, reprezentand taxa pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze, din care ... lei in trim. I, lei in trim. II, lei in trim. III si lei in trim. IV.

Avand in vedere veniturile realizate in semestrul I 2010 in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, reprezentand taxa pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze, din care lei in trim. I si lei in trim. II.

Pentru semestrul II 2010, avand in vedere veniturile realizate in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, reprezentand taxa pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze din care lei in trim. III si lei in trim. IV tinand cont de faptul ca din data de 01.07.2010 cota de TVA este de 24%.

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

“a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele de inspectie fiscala inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aceste vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de

taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

In concluzie, pentru perioada 2009 – 2010, X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, pe care ar fi trebuit sa o colecteze din veniturile obtinute.

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca X datoreaza suma de lei, reprezentand majorari si dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin decizia de impunere/17.05.2011 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

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

Pentru neachitarea la termenele legale a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei.

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

(1) " Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

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

(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."

Art. 119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificat prin OUG nr. 39/2010 , in vigoare de la data de 01.07.2010 prevede:

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

Art. 120 alin. (1) si (7) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificat prin OUG nr. 39/2010, in vigoare de la data de 01.07.2010 precizeaza:

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

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

Art. 120 alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, modificat prin OUG nr.88/2010, in vigoare de la data de 01.10.2010, precizeaza:

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

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

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

DECIDE

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

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

DIRECTOR EXECUTIV