

DECIZIA nr. 285/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane fizice din cadrul AFP Sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de doamna **X**, cu domiciliul in x, titulara **CIA "x"**.

Obiectul contestatiei, inregistrata atat la DGFP-MB sub nr. x, cat si la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei **X**, taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

Decizia de impunere contestata, comunicata in data de **03.08.2009**, a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de doamna **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabila a prezentat urmatoarele argumente:

In luna iunie 2007 a depasit plafonul de scutire de TVA, prevazut de art. 152 alin. 1 din Codul fiscal si a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA cu intarziere (incepand cu data de 01.10.2007).

Desi s-a inregistrat la platitor de TVA mult mai tarziu decat trebuia in mod legal, a inceput evidentierea si inregistrarea vanzarilor si cumpararilor prin tinerea jurnalului de vanzari si cumparari de la data de 01.08.2007, fapt confirmat si de organele de inspectie fiscala.

A achitat in contul TVA aferent trim III 2007, suma de x lei, corespunzatoare vanzarilor si cumpararilor realizate si inregistrate incepand cu data de 01.08.2007.

Organele de inspectie fiscala au stabilit gresit ca, pentru perioada 11.07.2007 - 30.09.2007, contribuabila datoreaza TVA in suma de x lei aferenta unui venit brut in suma de x lei.

Temeiul de drept invocat de AFP Sector 1 este gresit, pct. 56 (4) lit. b din HG nr. 44/2004 fiind abrogat la data de referinta (corect este pct. 62 alin. 2 lit. b).

De asemenea, contribuabila invoca dispozitiile art. 3 alin. 4 lit. b din OMFP nr. 2224/2006.

Daca ar fi solicitat inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10.07.2007, ar fi trebuit sa devina efectiv platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2007, si nu incepand cu data de 10.07.2007.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile contribuabilei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata este 01.07.2007 - 31.12.2007.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect in sarcina contribuabilei taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care, pe de-o parte, înregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA se considera valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea, iar, pe de alta parte, nici din raportul de inspectie fiscala nr. x, nici din decizia de impunere nr. x, nu rezulta care este modul de calcul al bazei de impunere a TVA in suma de x lei.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, desi plafonul de scutire de TVA a fost depasit de cabinetul de avocat in cursul lunii iunie 2007, aceasta a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.10.2007.

In perioada verificata, 01.07.2007 - 31.12.2007, cabinetul a condus jurnalele de vanzari si cumparari la zi, incepand cu data de 01.08.2007, a depus deconturile de TVA pe perioada verificata si a achitat in contul TVA aferent trim. III 2007 suma de x lei in data de 30.10.2007.

Intrucat au considerat ca acesta avea obligatia de a deveni platitor de TVA incepand cu data de 11.07.2007, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit, pentru o baza de impunere realizata (venit brut realizat) in perioada 11.07.2007 - 30.09.2007, in suma de x lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 152 alin. 1, 2 si 6, art. 153 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii si pct. 62 (1) si 66 (1) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"**Art. 152** - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, **este inferioară plafonului de 35.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) **este constituită din** valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor (...).

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie **să solicite** înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, **în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.** Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

Norme metodologice:

"**62.** (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

(...) b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, **pe 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.**"

Codul fiscal:

"**Art. 153.** - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

(...) b) **dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon.** (...)"

Norme metodologice:

"**66. (1)** În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

a) data comunicării certificatului de înregistrare în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și, după caz, alin. (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal;

c) **prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.**"

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezulta că persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri este mai mare sau egală cu plafonul de scutire de 35.000 euro (valabil în cursul anului 2007) în decursul anului calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit, iar înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. x, rezulta următoarele:

- deși plafonul de scutire de TVA a fost depășit de cabinet în cursul lunii iunie 2007, acesta a devenit platitor de TVA începând cu data de 01.10.2007;

- în perioada verificată, 01.07.2007 - 31.12.2007, s-au condus jurnalele de vânzări și cumpărări la zi, începând cu data de 01.08.2007, s-au decontat TVA și s-a achitat în contul TVA aferent trim. III 2007 suma de x lei în data de 30.10.2007.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se constată că:

1. - în ceea ce privește data de la care cabinetul trebuia să devină în mod legal platitor de TVA:

Întrucât plafonul de scutire de TVA a fost depășit în cursul lunii iunie 2007, rezulta că data **depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii iulie 2007**, motiv pentru care cabinetul avea obligația de a solicita înregistrarea ca platitor de TVA, în termen de 10 zile de la data de 01.07.2007, **înregistrarea în scopuri de TVA considerându-se valabilă** începând cu prima zi a lunii următoare celei în care

persoana impozabilă solicită înregistrarea, respectiv **incepand cu data de 01.08.2007.**

Prin urmare, intrucat **Cabinetul de avocat X** a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.10.2007, rezulta ca organele fiscale competente au dreptul de a solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe 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, respectiv data de 01.08.2007 (si nu data de 11.07.2007 stabilita eronat de AFP Sector 1) si data la care a fost înregistrată, respectiv data de 01.10.2007.

2. - *in ceea ce priveste baza impozabila stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, in suma de x lei, pe perioada 11.07.2007 - 30.09.2007:*

Cu privire la modul in care a fost stabilita suplimentar baza impozabila in suma de x lei, singurele constatari ale organelor de inspectie fiscala au fost: "*in perioada 11.07.2007 - 30.09.2007 - venitul brut realizat este in suma de x lei, TVA aferent stabilit in valoare de x lei, cu termen scadent 25.10.2007*", fara a face referire, nici in raportul de inspectie fiscala nr. x, nici in decizia de impunere nr. x, la modul de calcul al bazei de impunere.

Din analiza informatiilor transmise de organul fiscal, nu rezulta care este baza de impunere pe perioada 01.08.2007 - 30.09.2007, respectiv baza asupra careia contribuabila avea obligatia stabilirii taxei pe valoarea adaugata colectata.

Referitor la faptul ca "**CIA X** a depus deconturile de TVA in termen" si ca "a achitat in contul TVA aferent trim. III 2007 suma de x lei in data de 30.10.2007", trebuie subliniat ca organele de inspectie fiscala nu au precizat daca aceste constatari au influentat sau nu cuantumul bazei de impunere a TVA.

De retinut este si ca, potrivit Instructiunilor pentru completarea formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" OMFP 273/2007: "*Formularul (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" **se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.***"

De asemenea, nu rezulta daca contribuabila a depus decontul de TVA aferent trimestrului III 2007 si daca acesta a fost operat in evidenta organului fiscal si nici daca plata sumei de x lei a influentat calculul majorarilor de intarziere.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au analizat toate informatiile si documentele detinute de **Cabinetul de avocat X** in vederea stabilirii bazei impozabile, respectiv a cifrei de afaceri care serveste drept referintă pentru aplicarea regimului special de scutire si nu au tinut cont de prevederile legale referitoare la data de la care aceasta trebuia sa devina legal platitoare de TVA, desi conform dispozitiilor art. 7 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aveau obligatia "sa examineze, din oficiu, starea de fapt", in analiza efectuata identificand si avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

De asemenea, se constata ca nu au fost respectate nici dispozitiile art. 64 si art 65 din aceeași ordonanta, potrivit carora:

“Art. 64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

“Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricăror cereri adresate organului fiscal.

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

Tinand cont de cele mai sus prezentate, dar si de propunerea organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, si avand in vedere principiul "accessorium sequitur principale", **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.6, 12.7 si 12.8 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, care precizeaza:

"12.6 În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

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

"12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector 1 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile sale, precum si de cele retinute prin prezenta, exercitandu-si rolul activ in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale datorate de aceasta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 152 alin. 1, 2 si 6, art. 153 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii, pct. 62 (1) si 66 (1) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 12.6, 12.7 si 12.8 din Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, art. 7, art. 64, art. 65, art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care AFP Sector 1 a stabilit, in sarcina doamnei **X**, taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei, urmand ca Administratia Finantelor Publice Sector 1 sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a contribuabilei, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile sale, precum si de cele retinute prin prezenta.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.