

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI**

**DECIZIA NR. 36**

**Din 2009**

privind solutionarea contestatiei formulate de S.C. V S.R.L.,  
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani  
sub nr. I/.../2009

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani prin adresa nr. IV/.../2009, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2009, asupra solutionarii contestatiei formulata de S.C. V S.R.L.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Contestatia este indreptata impotriva Deciziei de impunere nr. .../2009 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009 intocmit de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

**I.** S.C. V S.R.L. considera ca taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost stabilita de inspectia fiscala cu incalcarea reglementarilor legale in vigoare, cu aplicarea gresita a legii si fara o examinare corecta si obiectiva a starii de fapt fiscale prevazuta de art. 105 alin.(1) Cod procedura fiscala, din urmatoarele motive:

- referitor la inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, contestatoarea sustine ca desi la infiintare (aprilie 2005) si-a exprimat optiunea de platitoare de TVA, pentru perioada pana la 31.12.2006 nu putea fi obligata la plata TVA, deoarece optiunea a fost nula de drept, intrucat pentru aceasta perioada activitatea sanitar veterinara era o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere si nu era permisa legal exprimarea optiunii de platitor de TVA. In consecinta, petenta considera ca exprimarea optiunii de platitor de TVA pentru o activitate care prin natura sa era scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, nu poate constitui temei legal

pentru exercitarea dreptului de deducere si pentru obligarea la colectarea taxei pentru operatiunile prin care s-a concretizat acea activitate;

Pentru perioada sem. I 2007, intrucat operatiunile specifice activitatii sanitar veterinare nu se mai incadreaza in categoria celor scutite, inspectia fiscala s-a prelevat de faptul ca la infiintare societatea si-a exprimat optiunea de platitoare de TVA si a stabilit o diferenta de ... lei la taxa colectata si de ... lei la taxa deductibila, insa optiunea ca atare fiind nula de drept de la data exprimarii pana la 31.12.2006, in lipsa unei notificari din partea societatii, isi pastreaza acelasi efect juridic si dupa 01.01.2007;

- referitor la natura operatiunilor efectuate si incadrarea fiscala a acestora din punct de vedere al impozitarii cu TVA, petenta considera ca argumentele organelor de inspectie fiscala constand in contabilizarea achizitiilor de medicamente si de alte materiale in conturile 371"Marfuri" si 378"Diferente la marfuri" sunt insuficiente si irelevante pentru stabilirea de obligatii de plata de natura taxei pe valoarea adaugata. Desi organele de inspectie fiscala au consemnat ca activitatea desfasurata este cea sanitar-veterinara - cod CAEN - 7500, iar activitatea sanitar-veterinara inclusiv operatiunile strans legate de aceasta sunt operatiuni scutite de TVA;

- referitor la colectarea TVA aferenta facturilor emise de societate, dar neincasate, contestatoarea sustine ca in facturile nr. 08845055/10.03.2006 si nr. 08845057/10.03.2006, inscrierea TVA in suma de ... lei si respectiv ... lei, nu are valoarea de argument legal pentru obligarea la plata, sumele respective nefiind incasate urmare a refuzului de plata din partea beneficiarului (Directia Sanitar - Veterinara si pentru Siguranta Alimentelor Botosani), intrucat conform art. 160 Cod fiscal exista posibilitatea legala de corectare a acestei erori, fara ca aceasta sa oblige la plata taxei consemnata incorect.

- referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, motivatia in sustinerea contestatiei consta in nedatorarea bazei pentru care acestea au fost calculate.

**II.** Prin Decizia de impunere nr.../2009 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2009, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a constatat ca incepand cu data de 01.05.2005, desi contestatoarea era inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata prin optiune, s-a comportat ca neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 30.06.2007 cand a depasit plafonul cifrei de afaceri. Prin aceasta, societatea a incalcat prevederile art. 155 alin.(1), 156 alin.(1)-(2) si art. 157 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru plata cu intarziere a diferentei de TVA in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei.

Prin referatul nr. IV/.../2009 dupa la dosarul cauzei, Activitatea de inspectie fiscala propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

**1. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind stabilirea suplimentara a TVA ca urmare a majorarii bazei impozabile este legala, in conditiile in care desi contestatoarea era inregistrata ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata prin optiune, s-a comportat ca neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 30.06.2007 cand a depasit plafonul cifrei de afaceri, considerand ca activitatea desfasurata era scutita de TVA.**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.05.2005 - 31.12.2008.

Obiectul principal de activitate al societatii: Activitati veterinare - cod CAEN - 7500.

S.C. V S.R.L. si-a exprimat optiunea de platitor de taxa pe valoarea adaugata de la data infiintarii, respectiv aprilie 2005, conform instiintarii de luare in evidenta ca platitor de TVA emisa de Administratia financiara Trusesti.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea s-a comportat ca neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 30.06.2007, cand a depasit plafonul cifrei de afaceri de 35.000 euro prevazut de art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Incepand cu data de 01.07.2007, contestatoarea a considerat ca este platitoare de taxa pe valoarea adaugata si a inceput sa deduca si sa colecteze TVA.

Intrucat prevederile legii fiscale difera in cadrul perioadei controlate, urmeaza sa subimpartim in doua perioada supusa inspectiei fiscale:

**1.1.** De la infiintare si pana la data de 31.12.2006, operatiunile privind *“spitalizarea, ingrijirile medicale, inclusiv veterinare, si operatiunile strans legate de acestea ...”* au fost scutite de TVA conform art. 141 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, aplicabil pana la data de 31.12.2006 si in consecinta contestatoarea nu avea obligatia de a inregistra taxa pe valoarea adaugata colectata pentru veniturile inregistrate din activitatea de ingrijiri veterinare.

Potrivit pct. 29. (2) din Normele metodologice date in aplicarea Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004: *“scutirea prevazuta de art. 141 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal nu se aplica pentru furnizarea de medicamente, bandaje, proteze medicale si accesorii ale acestora, produse ortopedice si alte bunuri similare, efectuata de catre persoane care nu ofera tratament medical, spitalizare sau tratament veterinar, precum farmaciile.”*

**In fapt**, pe langa prestatiile sanitar-veterinare, societatea a comercializat medicamente si material sanitar (operatiune taxabila), pe care le-a achizitionat practicand la receptie adaos comercial, le-a inregistrat in contabilitate in conturile de marfuri fara a deduce TVA si le-a vandut fara a colecta TVA.

Organul de solutionare considera ca aceste operatiuni nu sunt scutite de TVA, fiind de natura furnizarii de medicamente prin farmacii veterinare.

Constatand ca societatea a realizat atat operatiuni scutite de taxa (ingrijirile veterinare), cat si operatiuni taxabile (furnizarea de medicamente), organele de inspectie fiscala au tratat in mod legal societatea ca o persoana impozabila cu regim mixt de taxare.

Pe facturile fiscale emise, petenta a in scris separat contravaloarea prestatiei sanitar - veterinare (activitate scutita de TVA) si separat contravaloarea medicamentelor si materialelor sanitare vandute la pretul incluzand adaosul comercial practicat (operatiune taxabila), in sa nu a in scris in facturi si nu a inregistrat in contabilitate taxa colectata aferenta contravalorii medicamentelor si materialelor sanitare vandute

**In drept**, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu valabilitate pana la data de 31.12.2006, prevede la art. 156 alin. (1) lit. a) ca: *“persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile: a) sa tina evidenta contabila potrivit legii, astfel incat sa poata determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata colectata pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii efectuate, precum si cea deductibila aferenta achizitiilor”*.

Din dosarul cauzei se retine ca petenta nu a respectat prevederile art. 156 alin. (1) lit. a) Cod fiscal, si in consecinta organele de inspectie fiscala au procedat legal la calcularea TVA deductibila si colectata aferenta medicamentelor si materialelor sanitare achizitionate si vandute ca atare.

Motivatia contestatoarei ca optiunea de platitoare de TVA exprimata de societate de la infiintare ar fi nula de drept, intrucat activitatea sanitar veterinara era o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere si nu era permisa legal exprimarea optiunii de platitor de TVA., nu poate fi retinuta, intrucat organul de solutionare nu poate constata din oficiu nulitatea optiunii, iar contestatoarea nu prezinta un act oficial prin care sa se constate nulitatea declaratiei facuta de contribuabil la organul fiscal sau la Oficiul Registrul Comertului sau o hotarare judecatoreasca definitiva si irevocabila in acest sens.

De asemenea, nu poate fi retinuta nici motivatia petentei ca exprimarea optiunii de platitor de taxa pe valoarea adaugata pentru o activitate care prin natura sa era scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, nu poate constitui temei legal pentru exercitarea dreptului de deducere si pentru obligarea la colectarea taxei pentru operatiunile prin care s-a concretizat acea activitate, intrucat aceasta motivatie este inexacta, organul de solutionare constatand ca societatea este scutita de TVA numai pentru prestarile de servicii in domeniul sanitar - veterinar (ingrijiri veterinare), in sa potrivit pct. 29. (2) din H.G. nr. 44/2004 scutirea prevazuta de art. 141 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal nu se aplica si pentru comercializarea medicamentelor si materialelor sanitare (furnizarea de medicamente).

Organul de solutionare a contestatiei nu retine nici motivatia societatii ca desi organele de inspectie fiscala au consemnat ca activitatea desfasurata este cea sanitar-veterinara - cod CAEN - 7500, nu au admis ca operatiunile strans legate de activitatea sanitar-veterinara sunt operatiuni scutite de TVA, petenta considerand ca argumentele organelor de inspectie fiscala constand in contabilizarea achizitiilor de medicamente si de alte marfuri in conturile de "marfuri" si "diferente la marfuri" sunt insuficiente si irelevante pentru stabilirea de obligatii de plata de natura taxei pe valoarea adaugata.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca activitatile veterinare constituie obiectul principal de activitate al societatii si sunt operatiuni scutite, insa societatea a realizat si alte activitati care sunt impozabile cu TVA (cum ar fi vanzarea medicamentelor si materialelor sanitare, care constituie o activitate de furnizarea de medicamente si alte materiale sanitare, ca atare, in forma in care au fost achizitionate).

Afirmatia contestatoarei ca organele fiscale nu au examinat corect si obiectiv starea de fapt fiscala conform art. 105 alin.(1) Cod procedura fiscala nu poate fi retinuta, intrucat examinarea starii de fapt fiscale se face in baza documentelor puse la dispozitie de societate, insa contestatoarea nu a prezentat dovezi clare ca in perioada 01.04.2005-31.12.2006 vanzarile de medicamente si materiale sanitare au reprezentat "*operatiunile strans legate*" de "*ingrijirile medicale, inclusiv veterinare*" (numai aceste operatiuni fiind scutite de TVA conform art. 141 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal), si ca operatiunile respective nu reprezinta "*furnizarea de medicamente*"(operatiune impozabila conform pct. 29. (2) din H.G. nr. 44/2004).

De asemenea, pentru sustinerea motivatiilor prezentate in contestatia depusa, petenta nu prezinta "*dovezile pe care se intemeiaza*" contestatia, desi art. 206 alin. (1) lit.d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, prevede expres aceasta obligatie.

**1.2.** Incepand cu data de 01.01.2007, desi activitatea sanitar - veterinara nu mai este o activitate scutita de taxa pe valoarea adaugata conform art. 141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, aplicabil de la 01.01.2007, societatea s-a comportat tot ca neplatitoare de taxa pe valoarea adaugata si nu a dedus si colectat TVA atat pentru medicamentele vandute, cat si pentru prestarile sanitar - veterinare.

Contestatoarea sustine ca avand in vedere ca optiunea societatii de platitoare de taxa pe valoarea adaugata este nula de drept de la data infiintarii si pana la 31.12.2006, in lipsa unei notificari din partea societatii, optiunea isi pastreaza acelasi efect juridic si dupa 01.01.2007.

Motivatia contestatoarei nu poate fi retinuta, intrucat asa cum s-a retinut la pct. 1.1. din prezenta decizie, contestatoarea si-a exprimat liber optiunea de platitor de taxa pe valoarea adaugata, care a produs consecinte fiscale incepand cu data infiintarii societatii si continuind pana la finalizarea perioadei supusa

inspectiei fiscale. Societatea nu aduce nici o dovada care sa sustina propria sa afirmatie ca optiunea de platitoare de TVA a fost declarata nula de drept.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat corect la recalcularea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor si respectiv a taxei pe valoarea adaugata colectata pentru toate livrarile, inclusiv cele catre DSV Botosani.

Fata de cele prezentate, se retine ca masura dispusa de organele de inspectie fiscala privind stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei este legala, contestatia privind acest capat de cerere urmand a fi respinsa ca neintemeiata.

**2. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca S.C. V S.R.L. poate fi obligata la plata acestei sume, in conditiile in care facturile in care este inscrisa taxa nu au fost incasate urmare a refuzului de plata din partea beneficiarului, petenta considerand ca exista posibilitatea corectarii acestor facturi fara ca societatea sa poata fi obligata la plata taxei consemnata incorect.**

**In fapt**, contestatoarea a emis facturile nr. 08845055/10.03.2006 si nr. 08845057/10.03.2006 cu taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, si respectiv ... lei, catre beneficiarul Directia Sanitar - Veterinara si pentru Siguranta Alimentelor Botosani.

Intrucat in anul 2006 societatea a desfasurat activitate veterinara, care era scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, iar organele de inspectie fiscala au considerat societatea ca o persoana impozabila cu regim mixt de taxare, in conformitate cu art. 155 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu valabilitate pana la data de 31.12.2006, aceasta avea obligatia sa inscrie pe facturi in dreptul operatiunii mentiunea "scutit fara drept de deducere" sau "neimpozabil".

Avand in vedere ca societatea a inscris TVA colectata pe respectivele facturi, fara a inscrie una din mentiunile de mai sus, aceasta trebuia sa colecteze TVA si sa inregistreze taxa colectata in evidenta contabila.

Contestatoarea sustine ca societatea nu poate fi obligata la colectarea si plata taxei pe valoarea adaugata, deoarece consemnarea taxei in respectivele facturi nu are valoarea de temei legal pentru obligarea la plata.

Aceasta motivatie nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei, intrucat Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede la art. 150 alin.(3) ca "***orice persoana care înscrie taxa pe o factura sau în orice alt document care serveste ca factura este obligata la plata acesteia***", iar pct. 58. (1) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prevede ca: "***in sensul art. 150 alin.(3) din Codul fiscal, orice persoana ce înscrie în mod eronat taxa într-o factura sau un alt document asimilat unei facturi, va plati aceasta taxa la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul sa deduca***

*aceasta taxa. În acest caz, beneficiarul poate solicita furnizorului sau prestatorului corectarea facturii întocmite în mod eronat, prin emiterea unei facturi cu semnul minus și a unei facturi noi corecte.”*

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că S.C. V S.R.L. avea obligația legală de a plăti la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei înscrisă în respectivele facturi fiscale, indiferent de faptul dacă taxa este sau nu corect consemnată.

De asemenea, nu poate fi reținută nici susținerea petentei că nu poate fi obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pe motivul că facturile nu au fost încasate urmare a refuzului de plată din partea beneficiarului, întrucât conform dispozițiilor Codului fiscal exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii și nu la data încasării acesteia.

Referitor la motivatia contestatoarei că potrivit art. 160 Cod fiscal există posibilitatea legală de corectare a acestei erori, fără ca aceasta să oblige la plata taxei consemnată incorect, organul de soluționare reține că această motivație nu este opozabilă organului fiscal, acesta neavând competența în întocmirea documentelor justificative și înregistrarea acestora în evidențele societății. Deși există posibilitatea corectării erorilor, contestatoarea nu a utilizat-o și nu a procedat la corectarea facturilor fiscale în perioada supusă inspecției fiscale și nici până la data încheierii raportului de inspecție fiscală.

Fată de cele prezentate mai sus, se reține că taxa pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei înscrisă în cele două facturi fiscale este datorată bugetului de stat, contestația privind acest capăt de cerere urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

**3. Referitor la capatul de cerere privind majorările de întârziere aferente TVA în suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste accesorii, în condițiile în care contestația nu a achitat la bugetul de stat în termenele legale obligația fiscală cu titlu de taxă pe valoarea adăugată.**

**In drept,** O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, prevede la:

- art. 119 alin.(1): ***“pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere;”***

- art. 120 alin.(1): ***“Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”***

**In fapt,** prin Decizia de impunere nr.../2009 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. IV/.../2009, organele de inspecție fiscală au calculat în

sarcina petentei majorari de intarziere in suma de ... lei pentru neachitarea la termenele legale a TVA suplimentara de plata in suma de ... lei.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste modul de calcul si cota aplicata, motivatia petentei constand in faptul ca majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei nu sunt datorate ca urmare a nedatorarii bazei pentru care acestea au fost calculate. Organul de solutionare a contestatiei nu poate retine aceasta motivatie, intrucat stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece (potrivit pct. 1 si 2 din prezenta decizie) in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(1); 216 si 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, se:

#### **DECIDE:**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei depusa de S.C. V S.R.L. pentru suma totala de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**