

**Decizie Nr.26 din 2011**  
privind solutionarea contestatiei formulata  
**Cabinet Medical Veterinar Dr. X, din jud.Mehedinti**  
înregistrata la D.G.F.P. Mehedinti sub nr. ...2011

Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti a fost sesizata de **Cabinet Medical Veterinar Dr. X**, cod unic de inregistrare ..., avand domiciliul fiscal in comuna ..., jud. Mehedinti, cu contestatia inregistrata la D.G.F.P. Mehedinti sub nr. ...11.

Contestatia a fost formulata împotriva Deciziei de impunere nr... 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, accesorii 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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, Cabinet Medical Veterinar Dr. ... 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 pe care le considera ilegale din urmatoarele considerente:

- contestatorul motiveaza ca in urma inspectiei fiscale desfasurate la data de 16.06.2009, in baza avizului de inspectie fiscala nr....., care a avut ca obiectiv si verificarea TVA pentru perioada 2005-2009, prin raportul de inspectie fiscala incheiat sub nr..... se precizeaza ca respectivul cabinet nu este inregistrat ca platitor de TVA, in timp ce in urma inspectiei fiscale desfasurate la data de ..., in baza avizului de inspectie fiscala nr....., care a avut ca obiectiv si verificarea TVA

pentru perioada 2007-2009, in speta anul 2007, s-a stabilit prin Decizia de de impunere nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..... in sarcina CMV X suma de .... lei, reprezentand TVA de plata si .... lei, majorari de intarziere aferente ;

- mentioneaza ca desi in urma primei verificari s-a constatat ca veniturile au depasit plafonul de 35.000 euro nu a fost declarat ca platitor de TVA si nu s-au stabilit sume de plata deoarece la acea data art.141 din Legea nr.571/2003 stabilea activitatile veterinare ca fiind scutite de TVA;

- precizeaza, de asemenea, ca si in cazul in care prevederile legale erau in sensul taxarii activitatilor veterinare era obligatoriu ca la prima inspectie fiscala sa fie declarat platitor de TVA, incepand cu data de 01.01.2008, iar prin raportul de inspectie fiscala nr..... sa fie calculate sumele aferente de plata.

Avand in vedere ca prin cel de-al doilea aviz de inspectie fiscala se decide sa fie controlata aceeaasi perioada fiscala, pe aceleasi date fiscale emitandu-se doua decizii de impunere diferite, considera ca obligatiile stabilite prin Decizia nr. .... au fost stabilite in mod abuziv, prin incalcarea normelor legale si prin urmare solicita anularea acestora.

**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.

Din controlul efectuat pe baza documentelor puse la dispozitia organelor de control s-a constatat ca C.M.V. X la data de 30.11.2007 a realizat o cifra de afaceri din activitatea de prestari servicii in suma de .... lei, 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, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, devenind platitor de tva incepand cu data de 01.01.2008.

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, pentru perioada 01.01.2008-31.03.2011, 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, astfel :

- anul 2008 tva colect.=... lei, tva deduct.=... lei, tva de plata=... lei ;
- anul 2009 tva colect.=.... lei, tva deduct.= 0 lei, tva de plata=... lei ;
- anul 2010 tva colect.=.... lei, tva deduct.= 0 lei, tva de plata=.... lei ;
- anul 2011(trim.I) tva colect.= .... lei, tva deduct.= 0 lei, tva de plata= ... 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, respectiv OUG nr.39/2010 si OUG nr.88/2010.

**III.** Luând în considerare constatarile 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 totala de ..... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si majorari de intarziere aferente este datorat de catre **Cabinet Medical Veterinar X** bugetului general consolidat al statului.*

**In fapt**, in urma efectuarii inspectiei fiscale, dispuse in baza avizului de inspectie fiscala nr..... si finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..... contestate, organul de control a constatat ca C.M.V. X la data de 30.11.2007 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, devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2008.

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. 125<sup>1</sup> 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 <sup>3</sup>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 30.11.2007 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.

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 01.01.2008-31.03.2011, in conformitate cu prevederile pct. 62 alin.(2) lit. a) din N.M. de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 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 2008 TVA colectat = .... lei; TVA deductibil = ... lei;
- anul 2009 TVA colectat = ... lei; TVA deductibil = 0 lei;
- anul 2010 TVA colectat = ... lei; TVA deductibil = 0 lei;
- anul 2011 TVA colectat = ... lei; TVA deductibil = 0 lei.

Prin urmare, in baza prevederilor legale raportate la situatia in fapt anterior descrise, rezulta ca inspectia fiscala a stabilit in mod corect in sarcina contestatarului obligatia suplimentara in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .... lei.

Referitor la invocarea de catre contestator a faptului ca prin avizul de inspectie fiscala nr..... s-a stabilit verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 2005-2009, iar prin Raportul de inspectie fiscala nr..... „nu se stabileste TVA de plata mentionandu-se ca respectivul cabinet nu este inregistrat ca platitor de TVA ( a se vedea cap.II alin.4) ”, urmand ca mai apoi in urma inspectiei fiscale efectuate in baza avizului de inspectie fiscala nr. ...., finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr..... sa se stabileasca ca obligatie de plata in ceea ce priveste TVA suma de ..... lei, se retin urmatoarele aspecte:

- inaintea inceperii inspectiei fiscale are loc procedura prealabila a comunicarii avizului de inspectie fiscala – ce trebuie sa contina elementele prevazute la art. 101 alin. (2) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala – si de comunicarea avizului in termenele precizate in textul de lege, termene ce sunt diferite (30 zile/15 zile) in functie de calitatea contribuabilului astfel:

**Conform art.101:**

*“Avizul de inspectie fiscală*

*(1) Înaintea desfășurării inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia să înotiinteze contribuabilul în legătură cu actiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.*

*(2) Avizul de inspectie fiscală va cuprinde:*

*a) temeiul juridic al inspectiei fiscale;*

*b) data de începere a inspectiei fiscale;*

*c) obligatiile fiscale si perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale;*

d)posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale. Amânarea datei de începere a inspectiei fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate”.

**Conform art.102**

“Comunicarea avizului de inspectie fiscală

(1) Avizul de inspectie fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili ”;

Se retine astfel ca avizul de inspectie circumscrie limitele competentei organului de control, in sensul ca orice contribuabil este indreptatit sa refuze punerea la dispozitie a documentelor atunci cand se constata depasirea limitelor in care trebuie sa se desfasoare controlul, astfel cum au fost comunicate in avizul de inspectie, extinderea perioadei verificate sau includerea in control a unui tip de obligatie fiscala care nu a fost mentionata in aviz.

Din analiza avizului de inspectie fiscala nr....., transmis contribuabilului, se retine ca acesta contine ca obiectiv verificarea TVA pentru perioada 2005-2009, **insa taxa pe valoarea adaugata ca obligatie fiscala nu este tratata in Raportul de inspectie fiscala nr. .... si nici in decizia de impunere, obiectivele avute in vedere la desfasurarea controlului fiind prezentate la pagina 1 din raportul de inspectie fiscala mentionat, fara a se avea in vedere si taxa pe valoarea adaugata.**

Indiferent de tipul inspectiei fiscale desfasurate, generala in cazul verificarii tuturor obligatiilor fiscale sau speciala atunci cand se verifica una sau mai multe obligatii fiscale organele de control urmaresc conform art.94 alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura urmatoarele obiective: (1),, Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabil, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora ”;

Conform art.1 din Ordinul 1181 din 23 august 2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala ,, Se aproba modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, prevazut in anexa nr.1 ” raportul de inspectie fiscala trebuie sa cuprinda urmatoarele capitole:

- I. CAPITOLUL I : Date despre inspectia fiscala
- II. CAPITOLUL II : Date despre contribuabil
- III. CAPITOLUL III : Constatari fiscale
- IV. CAPITOLUL IV : Alte constatari
- V. CAPITOLUL V : Discutia finala cu contribuabilul
- VI. CAPITOLUL VI : Sinteza constatarilor inspectiei fiscale
- VII. CAPITOLUL VII : Anexe

In anexa nr.2 din acelasi act normativ din parcurgerea CAPITOLUL II : „Date despre contribuabil ” se retine ca acesta contine informatii referitoare la datele de identificare ale contribuabilului, forma de proprietate, informatii referitoare la actionari/asociati, verificarea corectitudinii listei conturilor bancare, evolutia cifrei de afaceri, a documentelor cu regim special, prezentarea subunitatilor contribuabilului, a persoanelor care asigura administrarea activitatii contribuabilului, care raspunde de conducerea contabilitatii, persoana desemnata sa reprezinte contribuabilul pe durata inspectiei fiscale, relatiile de afiliere.

Prin urmare, precizarea facuta de catre inspectia fiscala la CAP.II, „ contribuabilul nu este inregistrat ca platitor de TVA ” **nu poate fi considerata o constatare referitoare la obligatia fiscala privind TVA, ci face parte din categoria datelor despre contribuabil existente in evidenta fiscala, respectiv in vectorul fiscal al acestuia la data declansarii inspectiei fiscale.** Prin raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala retin astfel faptul ca societatea nu este inregistrata ca platitor de TVA.

In baza celor mentionate tinand cont si de faptul ca nu exista doua decizii de impunere pentru aceeasi perioada si pentru aceeasi obligatie, respectiv taxa pe valoarea adaugata, se retine ca motivatia contestatarului cu privire la faptul ca a facut obiectul a doua verificarii pentru aceeasi obligatie si pentru aceeasi perioada este eronata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei astfel ca se va respice ca neintemeiata contestatia pentru suma de .... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

**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 25.04.2008-02.05.2011.

***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 :**

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.