

Persoana fizica autorizata B. C. a desfasurat in perioada 01.01.2000 – 31.10.2003 activitate de morarit si comercializare uium. Potrivit indicatorilor estimati pentru anul 2000, a fost stabilit impozitul pe venit datorat ca plati anticipate, acesta fiind achitat in cursul anului 2000. La sfarsitul anului 2000, P.F. a declarat venitul brut realizat, cheltuieli deductibile efectuate, din diferenta celor doua rezultand venitul net. In urma depunerii declaratiei de venit global pe anul 2000 si a emiterii de catre A.F.P a Deciziei de impunere anuala pentru anul 2000 a rezultat impozit de restituit, din care s-au compensat partial penalitati de intarziere datorate de contribuabil, diferenta fiind restituita de catre organul fiscal.

Activitatea de morarit a P.F. s-a desfasurat cu incasarea contravalorii prestarilor de servicii in natura in momentul receptiei produselor aduse spre prelucrare. In perioada august 2000 – octombrie 2003 acesta nu a valorificat uiumul retinut prin vanzare directa, ci l-a valorificat prin macinare si vanzarea produselor obtinute, realizand valori mai mari atat ca TVA cat si ca venit.

Cu ocazia controlului efectuat de A.F.P. s-a constatat ca indicatorii realizati in cursul anului 2000 sunt diferiti de cei declarati de contribuabil, la control stabilindu-se un alt venit net fata de cel declarat, astfel:

Venit net = venituri totale – cheltuieli deductibile, unde

Cheltuieli deductibile = stoc la 31.12.1999 + cheltuieli totale – stoc la 31.12.2000.

Organul de control a recalculat si rezultatul fiscal pentru anii urmasori, stabilindu-se pierderi pentru anii 2001, 2002, 2003, rezultatul fiscal al fiecarui an fiind influentat cu stocul existent la sfarsitul anului precedent. In baza raportului de inspectie fiscala, A.F.P. a emis deciziile de impunere anuala pentru anii 2000 – 2003, din care rezulta urmatoarele:

- pentru anul 2000, decizia cuprinde la randul 22 “Diferente de impozit cf. art. 65(4) din OGnr. 7/2001”, suma constatata in plus;
- pentru anii 2001 – 2003 contribuabilul nu are diferente de impozit de plata sau de restituit, la randul 22 din decizii fiind inscrisa cifra “0”.

Referitor la TVA, in raportul de inspectie fiscala se mentioneaza faptul ca in perioada verificata, respectiv 01.08.2000 – 31.10.2003, P.F nu a evidentiat TVA colectata, aferenta uiumului retinut pentru activitatea de morarit, fiind stabilita si baza impozabila. Astfel, au fost incalcate prevederile art. 2 alin. (3) din O.U.G. nr. 17/2000 coroborate cu pct. 1.9 din H.G. nr. 401/2000 si prevederile art. 3 lit. f) din H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata. Pentru diferenta de TVA de plata s-au calculat dobanzi si penalitati de intarziere.

Organele de control ale A.F.P. au mai constatat ca in perioada august 2000 – octombrie 2003 contribuabilul a evidentiat lunar taxa pe valoarea adaugata de plata sau de rambursat, inregistrand pe cumulat, pe diferite perioade, taxa de rambursat sau de plata. Taxa pe valoarea adaugata de plata nu a fost achitata in toate cazurile integral si la termenele legale, motiv pentru care in anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscala au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere, sume care se regasesc si in Decizia de impunere din

14.01.2005. Taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ramasa de plata la 30.11.2000, cu termen de plata la 27.12.2000, a fost achitata la data de 22.12.2000 conform chitantei emise de Ministerul Finantelor, depusa in copie de contestator, in timp ce in anexa nr. 3 ca data a platii este 28.12.2000. Prin contestatie contribuabilul solicita recalcularea accesoriilor in functie de taxa de rambursat evidentiata in perioada verificata.

Diferenta de TVA de plata, dobanzile si penalitatile de intarziere au fost preluate de A.F.P. in Decizia din 14.01.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, act administrativ fiscal comunicat contribuabilului la data de 19.01.2005.

P.F. a depus contestatie la data de 16.02.2005 la A.F.P., formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala emisa de A.F.P. la 14.01.2005. La data de 10.03.2005, ca urmare a primirii deciziilor de impunere pentru anii 2000 – 2003, P.F. depune o completare la contestatia, inregistrata la D.G.F.P. la 10.03.2005. In cele doua adrese petentul invoca urmatoarele:

a) organele de control au considerat venit pentru anul 2000 uiumul, faina si tarata ramase in stoc la data de 31.12.2000, dar de fapt materia prima, respectiv graul si produsele finite, faina si tarate, fiind preluate la inceputul anului urmator si valorificate prin macinarea graului si vanzarea produselor la preturi reale, nu fac obiectul evaluarii la sfarsitul anului precedent, deoarece duce la impozitare dubla.

Potentul mai arata ca stocul de grau, de faina si de tarate, existent la 31.12.2002, provine din grau din achizitii si numai partial stocul de faina provine din macinisul graului retinut ca uium, dar din documentele existente la dosar nu rezulta acest fapt.

Ca urmare, solicita anulara masurii de impozitare a venitului net pe anul 2000, ca fiind nereala.

b) nu este de acord cu stabilirea de plata a sumei reprezentand TVA, dobanzi si penalitati aferente, intrucat considera ca eronat s-a retinut in raportul de inspectie fiscala faptul ca pentru venitul in natura, respectiv pentru uium, s-ar datora TVA, in fapt contribuabilul nevalorificand uiumul direct prin vanzare, ci valorificandu-l superior prin macinare, obtinand valori mai mari atat ca TVA cat si ca venit;

c) referitor la dobanzile si penalitatile aferente TVA platita cu intarziere in perioada verificata conform deconturilor de TVA, se prezinta urmatoarele aspecte:

- la verificare s-a retinut in mod eronat faptul ca s-a achitat TVA la data de 28.12.2000 cu chitanta nr. si nu la data de 22.12.2000, asa cum este inscrisa pe chitanta;
- solicita recalcularea sumei datorate tinandu-se seama de dobanda ce i s-ar fi cuvenit la TVA de rambursat in perioada verificata.
- solicita recalcularea sumei datorate tinandu-se seama de dobanda ce i s-ar fi cuvenit la TVA de rambursat in perioada verificata.

1. Referitor la impozitul pe venit

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice se poate pronunta asupra impozitului pe venit stabilit in sarcina domnului B. C. pentru anul 2000 in conditiile in care nu se poate stabili cu exactitate valoarea cheltuielilor deductibile reprezentand contravaloarea stocului existent la 31.12.2000, ca element de determinare a venitului net pe anul 2000.

In drept,

Pentru activitatea desfasurata in anul 2000, O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit prevede la art. 16 metoda de determinare a venitului net din activitati independente in sistem real, respectiv faptul ca venitul net se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile. Acelasi articol include mentiunea ca venitul brut cuprinde sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura si enumera cheltuielile care nu sunt deductibile la calculul venitului net.

Normele metodologice pentru aplicarea O.G. nr. 73/1999, aprobate prin H.G. nr. 1066/1999, prevad referitor la acest articol faptul ca din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile aferente realizarii venitului. Tot referitor la art. 16 din O.G. nr. 73/1999, normele metodologice prevad conditiile pe care trebuie sa la indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a fi deduse, si anume:

“a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.”

Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabili in conformitate cu prevederile O.G. nr. 73/1999, aprobate prin O.M.F. nr. 215/2000, prevad la punctul G. “Calculul venitului net impozabil”, printre altele, ca:

“46. Venitul brut cuprinde sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura. [...]

Incasarile si platile efectuate in avans, care privesc exercitiul fiscal curent, se considera venituri anticipate, respectiv cheltuieli anticipate, si influenteaza baza impozabila a exercitiului la care se refera. [...]

Venitul net sau pierderea fiscala pe fiecare loc de realizare a activitatilor independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente, deductibile.

Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii veniturilor si care sunt platite in cursul unui an fiscal. [...]

50. Venitul net sau pierderea fiscala se calculeaza astfel: din totalul sumelor incasate, evidentiata in coloana 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de incasari si plati, se scad cheltuielile cu amortizarea bunurilor, evidentiata in Fisa de cont pentru operatiuni diverse, si totalul sumelor platite, evidentiata in coloana 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de incasari si plati, si se aduna sumele platite pentru cumpararea bunurilor amortizabile si totalul cheltuielilor

nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator intocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.

Venitul net impozabil sau pierderea fiscala va fi influentata cu platile si/sau incasarile efectuate in avans care se refera la alte exercitii fiscale [...].”

Fata de motivele de fapt si de drept invocate retinem ca P.F. a stabilit venitul net pentru anul 2000 prin scaderea integrala din venitul realizat a contravalorii graului achizitionat in cursul anului 2000, desi o parte din cantitatea achizitionata se regaseste in stoc la 31.12.2000.

Organul de control a considerat cheltuiala deductibila pentru anul 2000 contravaloarea stocului existent la finele anului 1999 si a exclus din aceasta categorie cheltuielile reprezentand contravaloarea materiilor prime si a produselor finite ramase in stoc la 31.12.2000, neinfluentand nivelul veniturilor cu valoarea acestui stoc, asa cum a considerat contribuabilul. **Valoarea stocului existent la 31.12.2000, cu care organul de control a diminuat cheltuielile deductibile pe anul 2000, cuprinde atat valoarea graului cat si valoarea fainii si a taratei existente in stoc. Cheltuiala care ar fi putut fi scazuta la control ca nedeductibila este cea reprezentata de contravaloarea graului achizitionat si care se gaseste in stoc la 31.12.2000, dar organul de inspectie nu a facut mentiuni in raportul de inspectie fiscala in legatura cu inregistrarea acestor cheltuieli in cursul anului 2000.** Potrivit legislatiei invocate anterior, venitul net este influentat de platile efectuate in avans care se refera la alte exercitii financiare. Din cele mentionate de organul de control in raportul de inspectie fiscala nu rezulta cu exactitate care sunt platile efectuate de contribuabil care nu apartin exercitiului financiar 2000, deoarece in anexa nr. 1 se considera ca valoarea integrala a stocului la 31.12.2000, reprezinta cheltuieli nedeductibile pe anul 2000. Valoarea stocului la 31.12.2000 a fost considerata la control cheltuiala deductibila in anul 2001, majorandu-se venitul net cu valoarea stocului la 31.12.2001. La stabilirea venitului net pe anul 2002 organul de inspectie a considerat deductibile cheltuielile reprezentand contravaloarea stocului de materii prime si produse finite existente la 31.12.2001, la 31.12.2002 contribuabilul inregistrandu-se cu stoc “0”.

Avand in vedere cele prezentate anterior retinem ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta in legatura cu legalitatea masurii organului de control de neacceptare ca deductibile a cheltuielilor cu stocul existent la 31.12.2000, deci nici cu nivelul venitului net pe anul 2000 si cu impozitul pe venit calculat prin Decizia de impunere anuala pe anul 2000. Ca urmare, **se vor desfiinta mentiunile din raportul de inspectie si din anexa nr. 1, intocmite de A.F.P., referitoare la determinarea venitului net/pierderii pe anii 2000, 2001 si 2002, precum si deciziile de impunere anuala pe anii 2000, 2001 si 2002 emise de A.F.P. pentru contribuabilul B. C.,** urmand ca o alta echipa de control decat cea care a intocmit raportul de inspectie contestat sa procedeze la o noua verificare in vederea stabilirii cu exactitate a venitului net sau a pierderii pe anii 2000, 2001, 2002 in functie de quantumul platilor aferente stocurilor, efectuate in avans in fiecare an.

2. Referitor la diferenta de taxa pe valoare adaugata si accesoriile aferente

Cauza supusa solutionarii este daca P.F. avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata pentru prestarile de servicii de morarit a graului si porumbului apartinand unor beneficiari persoane fizice si juridice, prestari a caror contravaloare s-a incasat in natura, in momentul receptiei produselor agricole aduse spre prelucrare.

In drept.

Pentru perioada august 2000 – mai 2002, Capitolul 2 “Sfera de aplicare” Sectiunea 1 “Operatiuni impozabile” art. 2 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata preciza:

In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile cu plata, precum si cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonante de urgenta, efectuate de o maniera independenta de catre contribuabili, privind:

a) livrari de bunuri mobile si/sau prestari de servicii efectuate in cadrul exercitarii activitatii profesionale, indiferent de forma juridica prin care se realizeaza: vanzare, **schimb**, aport in bunuri la capitalul social;”

Explicand prevederile O.U.G. nr. 17/2000 referitoare la operatiunile care se cuprind in sfera de aplicare a T.V.A., punctul 1.9 din H.G. nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000 prevedea:

“Intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata numai partea din produsele agricole retinuta drept plata in natura a prestatiei efectuate de contribuabilii inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care presteaza servicii pentru obtinerea si/sau prelucrarea produselor agricole.”

Pentru perioada iunie 2002 – octombrie 2003, art 3 din Legea nr. 345/2002 precizeaza ca:

“(1) Prin livrare de bunuri se intelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora.”

La art.3 Normele de aplicare a legii sus mentionate, aprobate prin H.G. nr. 598/2002 arata ca:

“In sensul art. 3 din lege se considera livrari de bunuri:[...]

f) produsele agricole retinute drept plata in natura a prestatiei efectuate de persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care presteaza servicii pentru obtinerea si/sau prelucrarea produselor agricole, precum si plata in natura a arendeii.”

Fata de motivele de fapt si de drept invocate retinem ca serviciile cu plata in natura prestate de catre P.F., constand in prelucrarea in faina si tarata a graului si porumbului apartinand unor beneficiari persoane fizice si juridice erau impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Analiza constatarilor organelor de control comparativ cu argumentele contestatorului a evidentiat derularea de catre societate a doua operatiuni distincte, ambele impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. Astfel, **o prima operatiune impozabila** si care a facut obiectul

constatarilor din raportul de inspectie fiscala din data de 14.01.2005, nerecunoscuta inasa de contestator ca o operatiune distincta supusa taxei pe valoarea adaugata, **privea prestarile de servicii cu plata in natura** constand in prelucrarea pentru diversi beneficiari, persoane fizice si juridice a cerealelor aduse de acestia pentru obtinerea de produse finite. **A doua operatiune** impozabila derulata de catre contestator si la care acesta facea referire in cuprinsul contestatiei **privea operatiunea de prelucrare a cerealelor retinute ca uium si de comercializare a produselor finite obtinute**. Prin urmare, din derularea celor doua operatiuni distincte, contribuabilul realiza venituri distincte, respectiv venituri din prestarile de servicii cu plata in natura si venituri din comercializarea propriilor produse finite, care se impozitau distinct. Nici unul din actele normative privind taxa pe valoarea adaugata, care reglementau aspecte privitoare la speta in cauza, nu facea vreo precizare in sensul ca prin exceptie prestarile de servicii cu plata in natura nu ar fi intrat in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere cele precizate mai sus **urmeaza sa se respinga ca neintemeiata contestatia formulata pentru diferenta de TVA de plata.**

In ceea ce priveste **suma reprezentand dobanzi aferente diferentii de taxa pe valoarea adaugata si penalitati de intarziere**, se retine ca acestea reprezinta masura accesorie a debitului, conform principiului "*accessorium sequitur principale*". Intrucat in sarcina petentului a fost retinut intreg debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, contribuabilul datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, **urmand a se respinge contestatia pentru aceste sume.**

3. Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata declarate de contribuabil

Cauza supusa solutionarii este daca P.F. datoreaza dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata de plata evidentiata de contribuabil in perioada august 2000 – octombrie 2003 in conditiile in care aceasta nu a fost achitata la termenele legale.

In drept,

Referitor la stingerea obligatiilor bugetare, O.G nr. 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2000, prevede la art. 11 faptul ca in cazul platilor cu numerar obligatia bugetara se considera achitata la data inscrisa in documentul de plata eliberat de unitatile de specialitate.

In legatura cu calculul accesoriilor, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala in vigoare la data incheierii raportului de inspectie fiscala, prevede la art. 114 faptul ca pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

Fata de motivele de fapt si de drept invocate retinem ca **organul de inspectie a calculat dobanzile si penalitatile de intarziere** la care face referire contestatorul **prin excluderea din baza de calcul a acestora a taxei pe valoarea adaugata de rambursat din perioada verificata**, baza de calcul

a accesoriilor regasindu-se in anexa nr. 3 in coloana "TVA de plata cumulat". Solicitarea contribuabilului de a i se recalcula suma datorata tinandu-se seama de dobanzile ce i s-ar fi cuvenit la TVA de rambursat in perioada verificata nu poate fi avuta in vedere la solutionarea contestatiei intrucat actele normative referitoare la calculul accesoriilor nu prevad aceasta situatie.

In ceea ce priveste faptul ca organul de control a considerat ca platita TVA aferenta lunii noiembrie 2000 la data de 28.12.2000, asa cum este inregistrata in baza de date a organului fiscal, retinem ca potrivit legislatiei invocate obligatia bugetara se considera achitata la data inscrisa in documentul de plata eliberat de organul fiscal. Din chitanta emisa de agentul fiscal rezulta ca taxa pe valoarea adaugata a fost achitata in numerar la data de 22.12.2000, asa cum sustine contestatorul, deci inainte de data scadentei, respectiv de 27.12.2000.

Rezulta ca P.F. nu a achitat cu intarziere TVA aferenta lunii noiembrie 2000, deci nu datoreaza dobanzile calculate de organul de inspectie pentru virarea cu intarziere a acestei sume, urmand a **se admite contestatia pentru suma reprezentand dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata din evidenta societatii**. Mentionam ca pentru achitarea cu intarziere a taxei aferenta lunii noiembrie 2000 nu au fost calculate penalitati de intarziere. De asemenea **urmeaza sa se respinga contestatia pentru dobanzile si penalitatile de intarziere**, aferente taxei pe valoarea adaugata.