

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
PRAHOVA**

**Ploiesti, str.Aurel Vlaicu nr.22-24
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII
Telefon 0244/407710 int 892**

DECIZIA nr. 35 din 20 mai 2005

Cu adresa nr.../26.04.2005, inregistrata la Directia Generala Finantelor Publice Prahova sub nr.../29.04.2005, **Activitatea de Control Fiscal** din cadrul **D.G.F.P. Prahova** a inaintat dosarul contestatiei formulata de **S.C.....** dinimpotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.../17.03.2005, intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova.

Decizia de impunere nr.../17.03.2005 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 17.03.2005 la sediul societatii.

S.C.....S.R.L. are sediul de afaceri in orasulstr.....,jud.Prahova, este inregistrata la Registrul Comertului Prahova sub nr.../2002 si are codul de inregistrare fiscala nr...

Obiectul contestatiei il constituie suma de...lei, reprezentand TVA care nu se justifica la rambursare .

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.176 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale."

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Societatea contestatoare sustine urmatoarele:

"In fapt, S.C.....S.R.L.a fost infiintata la data de 26.02.2002. In legatura cu inregistrarea fiscala a acestei societati, la acea data erau aplicabile dispozitiile O.U.G.nr.17/2000, [...].

In conformitate cu aceste dispozitii, Ministerul Finantelor, prin D.G.F.P.Prahova, a aprobat inregistrarea societatii ca platitor de T.V.A., lucru materializat in mentiunea de pe Certificatul de Inregistrare..., Nr....din 18.05.2004 privind atribut fiscal R din data de 01.03.2002.

Ca urmare a acestei dispozitii legale, in mod gresit, la pct. 2 din decizia de impunere criticaata, se precizeaz ca perioada pentru care s-au calculat obligatiile fiscale, mai precis T.V.A. care nu se justifica la rambursare, incepe cu data de 01.04.2002, data la care erau incidente reglementarile sus mentionate.

[...]

" Ca urmare, din data de 01.06.2002 sunt incidente dispozitiile cu nr. Legii 345/2002, iar in Normele de aplicare a acestui act normativ, aprobate prin H.G.598/2002 in art.62 alin.(2) se precizeaza[...].Analizand acest text de lege, nu se deduce in nici un fel obligativitatea de a solicita scoaterea din evidenta ca platitor de T.V.A.situatie in care legiuitorul trebuia sa precizeze expres aceasta obligatie precum si termenul inlauntrul caruia trebuia indeplinita si sanctiunea neindeplinirii acesteia.

Aceasta interpretare este confirmata prin chiar dispozitiile art.153 alin(2) din Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr.571/2003 si care a intrat in vigoare la 01.01.2004 [...]."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 17.03.2005 de reprezentanti al Activitatii de Control Fiscal Prahova la punctul de lucru al S.C.....S.R.L., s-au stabilit urmatoarele:

- " *In perioada verificata(aprilie 2002-ianuarie2005) societatea a dedus T.V.A.in suma totala delei.*

Pentru veniturile realizate si anume venituri din servicii medicale de recuperare societatea a colectat T.V.A.in suma totala de....lei.

[...]

Deasemeni, potrivit art.6 lit.a) din H.G.401/2000, art.9 alin.(1) li.a) din Legea nr.345/2002 si art.141 alin(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind scutiri pentru operatiunile din interiorul tarii sunt prevazute urmatoarele operatiuni de interes general scutite de T.V.A.:

- " spitalizarea, ingrijirile medicale(...), desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare , precum spitale, sanatorii, centre de sanatate rurale si urbane, dispensare, cabinete, laboratoare medicale, centre de ingrijire medicala si iagnostic, baze de tratament si recuperare,(...)".

Urmare celor prezentate mai sus, societatea si-a exercitat in mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile aprovizionate si de colectare a taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile prestat, avand ca implicatie fiscala anularea T.V.A.de rambursat inregistrata de societate la data de 31.01.2005, in suma de...lei."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* - S.C....S.R.L. desfasoara activitate exclusiv de servicii referitoare la sanatatea umana, respectiv servicii de fizioterapie, acupunctura, masaje medicale etc., cod CAEN 8514, servicii scutite de plata TVA, conform prevederilor O.U.G.nr.17/2000 privind TVA, Legii nr. 345/2002 privind TVA si Legii nr. 575/2003 privind Codul fiscal.

Societatea s-a declarat platitoare de TVA prin optiune de la data infiintarii, respectiv 25.02.2002, conform prevederilor art. 7 din O.U.G. nr. 17/2000.

* - Verificarea efectuata de reprezentantii A.C.F.Prahova si concretizata in Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 17.03.2005 a avut ca obiectiv "[...] controlul asupra modului de determinare, evidentiere si virare a obligatiilor catre bugetul general consolidat al statului la S.C....S.R.L., in vederea solutionarii deconturilor cu suma negativa a T.V.A. aferente lunilor decembrie 2004 si ianuarie 2005 inregistrate la A.F.P.Ploiesti sub nr.../1.02.2005 si nr.../4.03.2005."

- Organele de control au stabilit ca S.C....S.R.L. nu a respectat legislatia privind taxa pe valoarea adaugata, in sensul ca activitatea desfasurata fiind scutita de TVA, societatea avea obligatia solicitarii scoaterii din evidenta ca platitor al acestei taxe, potrivit art. 6 lit. a) din H.G. nr. 401/2000, art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002 si art. 126 alin. (4) lit. c), art. 141 alin. (1) lit. a), art. 153 alin. (2) din Legea nr. 571/2003.

Astfel, pentru perioada verificata, respectiv 25.02.2002 - 31.01.2005, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA, iar TVA colectata a fost inclusa in venituri, stabilindu-se ca societatea nu are dreptul de rambursare a TVA solicitata in suma de....lei, inregistrata in evidenta contabila la data de 31.01.2005.

* - Prin contestatia formulata , S.C...S.R.L.sustine ca, din textele de lege privind taxa pe valoarea adaugata "[...] nu se deduce in nici un fel obligativitatea de a solicita scoaterea din evidenta ca platitor de T.V.A.[...]" si solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere nr... din 17.03.2005 emisa de D.G.F.P.Prahova.

Legislatia in vigoare privind taxa pe valoarea adaugata din perioada analizata, precizeaza:

a) - O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, act normativ in vigoare la data inregistrarii societatii ca platitoare de TVA(25.02.2002):

" **Art. 6.** - Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata urmatoarele operatiuni:

A. Livrarile de bunuri si prestarile de servicii rezultate din activitatea specifica autorizata, efectuate in tara de:

a) unitatile sanitare, inclusiv veterinare, si de asistenta sociala: spitale, sanatorii, policlinici, dispensare, cabinete si laboratoare medicale, centre de ingrijire si asistenta,[...], autorizate sa desfasoare activitati sanitare si de asistenta sociala:[...]."

Art. 7. - " Contribuabilii care efectueaza operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata pot opta pentru plata acestei taxe, pentru intreaga activitate sau numai pentru o parte a acesteia.[...]."

b) - Incepand cu data de 1 iunie 2002 a intrat in vigoare **Legea nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adaugata, **care abroga in intregime O.U.G. nr.1 7/2000** privind taxa pe valoarea adaugata, **si care prevede:**

"Art. 8. - (1) Operatiunile impozabile cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se clasifica, din punct de vedere al regimului de impozitare, astfel:

[...]

c) operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, pentru care furnizorii/prestatorii nu au dreptul de deducerea taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si/sau serviciilor achizitionate, destinate realizarii operatiunilor respective; in prezenta lege aceste operatiuni sunt prevazute la art.9.

Art. 9. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata urmatoarele activitati de interes general:

a) spitalizarea, ingrijirile medicale, inclusiv veterinare, si operatiunile strins legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare si de titularul dreptului de proprietate,[...].

(6) Persoanele impozabile pot opta pentru plata taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la alin.(3)."

- **Art. 67 alin. (2)** din **Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin **H.G. nr. 598/2002:**

" Capitolul VII

Obligatiile platitorilor

Art. 67. - (1) [...]

(2) Persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care realizeaza in exclusivitate operatiuni pentru care nu au calitatea de persoana impozabila sau operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, nu vor fi inregistrate sau, dupa caz, vor fi scoase din evidenta ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, la solicitarea acestora."

c) - Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 571/2003, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2004:

" CAPITOLUL IX

Operatiuni scutite

Acutiri pentru operatiunile din interiorul tarii

Art. 141. - (1) Urmatoarele operatiuni de interes sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata:

a) spitalizarea, ingrijirile medicale, inclusiv veterinare, si operatiuni strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati, indiferent de forma de organizare,[...]."

(3) Orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea operatiunilor prevazute la alin.(2) lit.k), in conditiile stabilite prin norme.

Art. 126. - [...]

(4) operatiunile impozabile pot fi:

[...]

c) operatiuni scutite fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata si nu este permisa deducerea taxei pe valoarea adaugata sau platite pentru bunurile sau serviciile achizitionate.In prezentul titlu, aceste operatiuni sunt prevazute la art.141.

CAPITOLUL XIII

Obligatiile platitorilor de taxa pe valoarea adaugata

Art.153. - (1) [...]

(2) *Orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, care realizeaza exclusiv operatiuni care nu dau drept de deducere, trebuie sa solicite scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.*

d) - O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabil din data de 01.01.2004, prevede la **art. 69 alin. (6):**

"ARTICOLUL 69

Inregistrarea si scoaterea din evidenta a platitorilor de taxa pe valoarea adaugata

[...]

(6) *Orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, care, ulterior inregistrarii, realizeaza exclusiv operatiuni care nu dau drept de deducere, trebuie sa solicite scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in termen de 10 zile de la sfirsitul lunii in care realizeaza exclusiv astfel de operatiuni[...].*

e) - O.G. nr. 82/1998 privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe, astfel cum a fost modificata si completata prin O.G.nr.4/2002, prevede la **art. 8 alin. (6):**

(6) *In momentul incetarii calitatii de platitor de T.V.A. potrivit legii, platitorii de impozite si taxe sunt obligati sa depuna declaratie de mentiuni in termen de 15 zile de la data actului legal in care se consemneaza situatia respectiva. Scoaterea din evidenta se va face incepand cu data de intai a lunii urmatoare depunerii declaratiei de mentiuni, daca se constata indeplinirea conditiilor legale.*

Fata de prevederile legale citate mai sus, rezulta urmatoarele:

- Desi S.C.....S.R.L. urma sa desfasoare operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata, respectiv servicii medicale, a devenit platitoare de TVA prin optiune de la data infiintarii, respectiv de la data de 25.02.2002, in baza prevederilor art.7 din **O.U.G.nr.17/2000** privind taxa pe valoarea adaugata.

- **Prin Legea nr. 345/2002** privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare de la 01.06.2002, respectiv la **art. 9 alin. (6)**, nu s-a mai acordat posibilitatea ca pentru toate operatiunile scutite de TVA sa se poata opta pentru plata acestei taxe, limitand astfel sfera optiunii doar la activitatile scutite prevazute la art.9 alin. (3) din Legea nr. 345/2002, respectiv cele care realizeaza venituri anuale sub 1,5 miliarde lei.

Astfel, pentru efectuarea de operatiuni scutite, prevazute la art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345/2002, respectiv servicii medicale, nu mai exista posibilitatea optarii pentru plata TVA.

- De asemenea, prin **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu 01.01.2004, operatiunile scutite de TVA care pot deveni operatiuni taxabile sunt limitate la cele prevazute la art.141 alin(2) lit.k) din lege, printre care nu se afla si serviciile medicale(scutite) prevazute la alin.(1) lit.a) din cadrul acestui articol.

- Referitor la persoanele impozabile devenite platitoare de TVA prin optiune conform prevederilor O.U.G.NR.17/2000, ca in cazul analizat, Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 aprobate prin **H.G.nr.598/2002**, precizeaza la capitolul "**Obligatiile platitorilor**" - **art.167 alin.(2)** faptul ca ele "[...] vor fi scoase din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, la solicitarea acestora."

De asemenea, **Legea nr.571/2003** prevede la acelasi capitol "**Obligatiile platitorilor de taxa pe valoarea adaugata**" - **art.153 alin.(2)**, faptul ca persoanele impozabile inregistrate ca platitori de TVA si care realizeaza exclusiv operatiuni care nu dau drept de deducere, "trebuie sa solicite scoaterea din evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata."

Aceiasi obligatie de a solicita scoaterea din evidenta a platitorilor de TVA care realizeaza operatiuni ce nu dau drept de deducere este prevazuta si in **O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedura fiscala, la **art. 64 alin. (4)** din ordonanta initiala si la art. 69 alin. (6) din ordonanta republicata ("[...] trebuie sa solicite[...]").

Din aceste acte normative rezulta ca s-a impus obligatia acestei categorii de platitori de TVA de a solicita scoaterea din evidenta organelor fiscale ca platitori ai taxei.

De atfel, chiar societatea contestatoare recunoaste ca prin **art.153 alin.(2) din Legea nr. 571/2003** se precizeaza expres obligatia platitorilor de TVA de a solicita scoaterea din evidenta ca platitor de TVA.

Chiar daca textul din Legea nr. 571/2003 este mai clar decat cel din H.G.nr.598/2002 in ceea ce priveste obligatia persoanelor impozabile care realizeaza operatiuni scutite de a solicita organului fiscal scoaterea din evidenta ca platitor de TVA ("trebuie sa solicite", fata de "la solicitarea acestuia"), totusi, este evident ca si prin Legea nr.345/2002 si normele de aplicare a acesteia s-a instituit aceasta obligativitate, intrucat **art.167 alin.(2) din H.G.nr.598/2002** este cuprins in cadrul capitolului intitulat "**Obligatiile platitorilor**", ceea ce presupune in mod cert **obligativitate** si **nu optiune**.

Sustinerea din contestatie referitor la textul din H.G.nr. 598/2002, art. 67 alin. (2), respectiv:

"Analizand acest text de lege, nu se deduce in nici un fel obligativitatea de a solicita scoaterea din evidenta ca platitor de T.V.A., situatie in care legiuitorul trebuia precizeze expres aceasta obligatie precum si termenul inlauntrul caruia trebuia indeplinita si sanctiunea neindeplinirii acesteia."

nu poate fi avuta in vedere de organul de solutionare a contestatiei, intrucat, asa cum am aratat mai sus, aceasta obligativitate se deduce din insusi textul capitolului intitulat "**Obligatiile platitorilor**".

De asemenea, organul de solutionare a contestatiei nu poate lua in considerare solicitarea de a avea in vedere prevederile **art. 112 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003**, respectiv:

"(1) Se restituie, la cerere, debitorului urmatoarele sume:

[...]

d) cele platite ca urmare a aplicarii eronate a prevederilor legale;"

intrucat , cererea formulata de societate pentru rambursarea TVA in suma de...lei, ca si verificarea concretizata prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 17.03.2005, nu s-au facut in baza acestei prevederi, ci in baza aceluiasi articol si alineat, dar **lit.e)**, "**cele de rambursat de la bugetul de stat.**"

Rezulta ca S.C.....SRL, platitoare de TVA prin optiune din data de 25.02.2002 conform O.U.G. nr. 17/2000 si care desfasoara activitati scutite de aceasta taxa (servicii medicale), **a avut obligatia** ca, incepand cu data de **01.06.2002**, data aplicarii Legii nr. 345/2002, **sa solicite scoaterea din evidenta organelor fiscale teritoriale ca platitor de TVA**, intrucat aceasta lege nu mai prevede posibilitatea functionarii societatii sub acest regim, asa cum nu mai prevede nici Legea nr. 571/2003, care a actionat in perioada verificata ianuarie 2004 - ianuarie 2005.

Consecinta fiscala a faptului ca societatea nu a solicitat scoaterea din evidenta ca platitor de TVA, este aceea ca **in perioada iunie 2002- ianuarie 2005 si-a dedus in mod eronat taxa pa valoarea adaugata** aferenta cumpararilor si de asemenea a colectat tot in mod eronat aceasta taxa pentru serviciile medicale prestate, conform prevederilor art. 8 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 345/2002 si art. 126 alin. (4) lit. c) din

Legea nr. 571/2003, drept pentru care, **S.C....S.R.L. nu are dreptul la rambursarea TVA rezultata din aceasta perioada.**

Insa organele de control au considerat ca aceasta situatie se aplica si perioadei **aprilie- mai 2002**, perioada in care au actionat prevederile O.U.G. nr. 17/2002 si in care societatea a functionat in mod legal ca platitoare de TVA.

Astfel, in aceasta perioada societatea contestatoare a dedus TVA in suma de ...lei si a colectat TVA in suma de ...lei, rezultand la data de 31.05.2002 TVA de rambursat in suma de..lei.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, urmeaza **a se admite partial** contestatia formulata de S.C.....S.R.L. pentru suma **de...lei** reprezentand TVA de rambursat la 31.05.2002, iar pentru diferenta **de...lei** reprezentand TVA solicitata la rambursare aferenta perioadei iunie 2002- ianuarie 2005, **contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.**

Precizam ca obligatia S.C....S.R.L. de a solicita scoaterea din evidenta organului fiscal ca platitor de TVA incepand cu data de 01.06.2002, ca si faptul ca aceasta nu are drept de rambursare a taxei pe valoarea adaugata este consemnata si in adresa nr.../24.03.2005 a **Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala de Politici si Legislatie privind Veniturile Bugetului General Consolidat transmisa societatii ulterior incheierii actului de control contestat**, adresa transmisa de asemenea si Directiei Generale Finantelor Publice Prahova, unde a fost inregistrata sub nr.../28.03.2005.

Referitor la partea finala a acestei adrese, mentionam ca din Raportul incheiat rezulta ca societatea a folosit facturi fiscale pentru evidentierea veniturilor si a TVA colectata si nu alte documente care sa conduca la intocmirea borderoului de vanzari.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata S.C....S.R.L.din....,judetul Prahova, impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.../17.03.2005**, emisa de Activitatea de Control Fiscal Prahova, in conformitate cu prevederile **art.185 alin.(1) si (2)** din **O.G. nr. 92/2003** privind *Codul de procedura fiscala*, republicata, se:

DECIDE:

1. - Admiterea partiala a contestatiei pentru suma de...lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare si, pe cale de consecinta, **anularea partiala a Deciziei de impunere nr.../17.03.2005 si a Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 14.03.2005** de reprezentanti ai Activitatii de Control Fiscal Prahova, pentru suma admisa.

2. - Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de...lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare dar care nu se justifica a fi rambursata.

3. - In conformitate cu prevederile art.187 alin(2) din O.G.nr.92/2003, republicata, si ale art.11 alin.(1) din Legea nr.554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii, la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,