

ROMANIA
TRIBUNALUL ...
SECTIA COMERCIALA SI CONTENCIOS ADMINISTRATIV
DOSAR NR. .../ CA/ 2005

SENTINTA NR. 247/ CA/ 2006
Sedinta publica din 26 septembrie 2006
PRESEDINTE:
GREFIER:

Pe rol fiind pronuntarea hotararii cauzei in contencios administrativ, in prima instanta, inaintata de reclamantul X domiciliat in ..., in contradictoriu cu paratele Directia Generala a Finantelor Publice ... si Administratia Finantelor Publice a Municipiului ... ambele cu sediul in ..., pentru anularea raportului fiscal nr. ... / 05.07.2005 incheiat de parata Administratia Finantelor Publice a Municipiului ... si anularea Deciziei nr. ... / 19.09.2005 emisa de parata Directia Generala a Finantelor Publice

La apelul nominal facut in cauza partile nu se prezinta.

Procedura de citare este legala indeplinita.

S-a facut referatul cauzei in sensul celor de mai sus, dupa care:

Dezbaterea cauzei a avut loc in sedinta publica din 19 septembrie 2006, cand partile prezente au pus concluzii care fac parte integranta din prezenta hotarare, pronuntarea cauzei amanandu-se pentru data de 26 septembrie 2006, cam. 4, ora 10, cand:

TRIBUNALUL
DELIBERAND:

Constata ca, prin actiunea in contencios administrativ inregistrata la Tribunalul ... la data de 10.10.2005, reclamantul ... a chemat in judecata pe paratele Directia Generala a Finantelor Publice ... si Administratia Finantelor Publice a ..., solicitand instantei sa pronunte o hotarare prin care in principal sa constate nelegalitatea si netemeinicia raportului fiscal nr. .../ 05.07.2005 cat si a actelor subsecvente acestuia si a deciziei nr. .../ 19.09.2005 si sa dispuna anularea ambelor acte.

In subsidiar, reclamantul a cerut sa se constata ca baza de calcul a TVA - ului a fost gresit stabilita la ... lei, in loc de ... lei si, ca urmare sa se dispuna recalcularea TVA - ului si modificarea corespunzatoare a raportului fiscal si a actelor subsecvente.

Intr-un alt subsidiar, reclamantul a cerut sa se constate ca doar veniturile pe care le-a realizat ca persoana fizica autorizata sunt supuse platii TVA si, ca atare, sa se dispuna recalcularea TVA la veniturile realizate in aceasta calitate, cu modificarea corespunzatoare a raportul de inspectie fiscala si a actelor subsecvente.

In motivarea actiunii, reclamantul considera ca fiind nelegale si netemeinice raportul de inspectie fiscala nr. .../ 05.07.2005, in partea in care s-au stabilit obligatii de plata a TVA si impozit pe venit, cu accesorii aferente precum si decizia nr. .../ 19.09.2005 prin care D.G.F.P. ... a respins contestatia in calea administrativa de atac.

1. Considera ca nu datoreaza TVA stabilita pentru veniturile realizate in perioada 01.04.200 - 25.10.2001 si accesorii aferente (dobanzi si penalitati) deoarece nu se incadreaza in categoria contribuabililor/ activitatilor supuse obligatiei de plata a TVA.

In acest sens, arata ca reglementarile in vigoare instituiau obligatia de plata a TVA pentru acele persoane/ agenti economici/ activitati care activau/ desfasurau activitatea intr-o maniera independenta.

Avand in vedere prevederile art. 127, al. 3 din Legea 571/ 2003 care explica notiunea de " maniera independenta" si faptul ca arealizat veniturile din activitatea de expert tehnic si expert in lichidari, considera ca nu a actionat de maniera independenta deoarece a fost numit sa efectueze aceste activitati de catre instante sau de catre lichidatori, care i-au fixat remuneratia si obiectivele activitatii.

Aceste activitati sunt scutite de plata TVA deoarece sunt reglementate prin legi speciale (O.G. 2/ 2000 si O.G. 79/ 1999).

Totodata, arata ca, in perioada aprilie 2000 - octombrie 2001, nu avea obligatia de a emite facturi, desi nu datoreaza TVA, deoarece normele legale se refera la TVA facturat.

Din enumerarea scutirii de TVA, pentru avocati, notari si gospodarii taranesti individuale, rezulta caracterul exemplificativ si nu limitativ al enumerarii, deci caracterul supletiv si nu imperativ al normei; acest caracter supletiv da posibilitatea interpretarii normei juridice in sensul dat ulterior de Legea 547/ 2001, permitand includerea in categoria scutirilor si a altor categorii de liberi profesionisti/ activitati desfasurate de acestia.

Raportul fiscal nu are o baza legala in masura in care organul de control nu a facut dovada ca O.U.G. 215/ 99 si O.U.G. 17/ 2000 erau in vigoare potrivit dispozitiilor art. 114, al. 4 din Constitutia Romaniei.

Nici masurile privind impozitul pe venit nu au temei legal; excluderea cheltuielilor din categoria cheltuielilor deductibile nu au temei lvgal deoarece investitiile au fost efectuate in interesul desfasurarii activitatii, pe baza contractelor de comodat, pentru imobil si autoturism.

S-ar putea considera ca este obligat la plata de TVA pentru restul

activitatilor desfasurate, altele decat expert tehnic si practician in reorganizare si lichidare.

2. Baza de impozitare a fost gresit stabilita. Din suma totala incasata de ... lei in perioada 14.01.2000 - 11.11.2001 trebuie sa se scada suma de ... lei pe care a achitat-o colaboratorilor. In situatia in care ar fi platitor de TVA, obligatia de plata ar fi trebuit calculata la venitul de ... lei (... lei - ... lei).

In drept, reclamantul invoca dispozitiile art. 182 din cod procedura fiscala si orice alte texte legale incidente in cauza.

Prin intimpinarile depuse la dosar, paratele D.G.F.P. ... si A.F.P. mun. ..., au cerut respingerea actiunii, ca nelegala si netemeinica.

Din examinarea actelor dosarului, a rapoartelor de expertiza contabila intocmite in cauza si a dispozitiilor legale aplicabile, instanta constata urmatoarele:

Conform raportului de inspectie fiscala nr. .../ 05.07.2005, cap III.1, Cabinetul "X" a depasit, in cursul lunii februarie 000, plafonul de ... lei venit brut scutit de TVA, realizand un venit in suma de ... lei.

Retinand ca, potrivit dispozitiilor legale din aceea perioada, incepand cu data de 01.04.2000 Cabinetul "X" a devenit platitor de TVA, dar nu s-a declarat platitor de TVA, organul de control a stabilit ca, pentru perioada 01.04.2000 - 25.10.2001, acesta datoreaza TVA in suma de ... lei, calculata asupra bazei impozabile de ... lei, la care se adauga dobanzile si penalitatile de intarziere aferente (... lei dobanzi pentru perioada 26.05.2000 - 30.06.2005 si ... lei penalitati de intarziere pentru perioada 01.10.2001 - 30.06.2005).

Privind impozitul pe venit, la cap. III.2 din acelasi raport de inspectie, organul de control a stabilit ca, din cheltuielile totale inregistrate in evidenta contabila a cabinetului sunt nedeductibile la calculul venitului anual global impozabil pe anii 2000 - 2003 cheltuieli in suma totala de ... lei compuse din : cheltuieli cu investitii garaj ... lei, cheltuieli cu reparatii autoturism ... lei, cheltuieli cu reparatii imobil ... lei si cheltuieli cu achizitionarea unui mijloc fix - calculator ... lei. La acelasi capitol, organul de control a constatat ca reclamantul nu a declarat toate veniturile realizate conform registrului jurnal de incasari - plati si nu a operat in registrul jurnal unele incasari.

In consecinta a recalculat impozitul pe venit, stabilind diferente de impozit de plata pentru anul 2000 ... lei, pentru anul 2001 ... lei, pentru anul 2002 ... lei si pentru anul 2003 ... lei, cu dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

Contestatia formulata de reclamant a fost respinsa prin decizia nr. .../ 19.09.2005 data de Directia Generala a Finantelor Publice

Instanta constata ca actele administrative contestate sunt legale si temeinice, actiunea formulata de reclamant fiind nefondata.

1. Privind obligatia de TVA, se constata ca in cursul lunii februarie 2000, reclamantul a depasit plafonul de neimpozitare TVA de ... lei.

Insasi reclamantul confirma ca in luna februarie 2000 a incasat ... lei.

La acea data era in vigoare O.G. 3/ 1992 republicata, modificata si completata prin O.U.G. 215/ 1999 (O.U.G. 215/ 1999 intrand in vigoare la 01.01.2000), conform careia liberprofesionistilor nu li se mai acorda scutirea la plata TVA, activitatea acestora intrand in sfera de aplicarea a TVA.

Ulterior, O.U.G. 17/2000 (intrata in vigoare la 15.03.200) abroga O.G 3/ 1992 - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si conform art. 6, lit. A. d din O.U.G. 17/ 2000 s-a prevazut scutire de TVA numai pentru doua profesii libere (avocati si notari) si pentru gospodariile taranesti individuale.

Nu pot fi primite sustinerile reclamantului privind caracterul supletiv, exemplificativ, al normei juridice care a prevazut profesiile/ activitatile scutite de TVA.

Scutirea de TVA nu poate fi extinsa asupra altor liber profesionisti decat cei enumerati de lege in perioada din litigiu (avocati si notari) deoarece extinderea prin analogie este contrara legii fiscale, care este de stricta aplicare si interpretare. De altfel, in mod expres, art. 5, al.2 din O.G. 3/ 1992 si art. 5, al.2 din O.U.G. 17/ 2002 au prevazut ca operatiunile scutite sunt reglementate prin lege si nu se admite extinderea lor prin analogie.

Prin urmare, reclamantul care a desfasurat activitate din prestari servicii de evaluari din efectuarea de expertize tehnice, expertize de evaluarea si practician in lichidare, era supus obligatiilor de TVA in perioada 01.04.2000 - 25.10.2001, nefiindu-i aplicabile scutirile limitativ prevazute de actele normative in aceasta perioada.

Este nefondata si sustinerea ca in calitate de expert tehnic si practician in lichidare nu a actionat "de o maniera independenta" si astfel nu ar fi suspus obligatiei de TVA.

Raportul intre liberul profesionist (expert, practician in lichidare) si instanta sau lichidatorul judiciar, nu poate fi asimilat raportului dintre angajat si angajator. Reclamantul nu a desfasurat activitate in baza unui contract care creaza un raport angajator/ angajat.

In consecinta, este lipsita de temei legal sustinerea ca veniturile din activitatea de expert tehnic si practician in lichidare nu intra sub incidenta obligatiei de TVA.

Faptul ca reclamantul nu a intocmit facturi fiscale aferente prestarilor de servicii nu-l scuteste de obligatia achitarii TVA, fiind vorba de neindeplinirea unei obligatii ce revenea revenea contribuabilului - platitor de TVA - conform art. 25 din O.G. 3/ 1992 si art. 25 din O.U.G 17/ 2000. In cazul neindeplinirii obligatiei de intocmire a facturilor fiscale, organul fiscal este indreptatit sa stabileasca TVA datorata pe baza altor documente legale aferente serviciilor prestate sau, dupa caz, prin estimare.

Opinia avansata de expertul contabil ca reclamantul ar fi devenit platitor de TVA numai cu incepere de la data 01.07.200 (motivata cu aceea ca in perioada 01.01.2000 - 15.03.2000 liber profesionistii nu ar fi avut plafon de scutire de ...lei) nu poate fi primita de instanta, fiind contrara prevederilor art. 6, lit. A, pct. k.11) din O.G. Nr. 3/ 1992 modificata prin O.U.G. 215/ 1999, care prevad pentru aceasta perioada plafonul de scutire de ... lei, pentru activitatile agentilor economici, fara nici o distinctie.

De altfel, daca s-ar accepta opinia expertului contabil, intr-o interpretare riguroasa a notiunii de "agent economic" (care ar exclude, in opinia expertului, categoria liberilor profesionisti) ar insemna ca liber profesionistii, a caror activitate in perioada 01.01.2000 - 15.03.2000 intra in sfera de aplicare a TVA, erau platitori de TVA chiar si sub plafonul de ... lei, ceea ce ar fi fost in defavoarea acestei categorii profesionale.

In ce priveste baza de impozitare a TVA de ... lei, se constata ca a fost corect determinata de organul de control.

Potrivit art. 13 din O.U.G. 17/ 2000, baza de impozitare, in speta, este formata din contravaloarea serviciilor prestate, exclusiv TVA. Deci, in baza de impozitare intra toate sumele primite de reclamant pentru serviciile prestate, exclusiv TVA. Nu pot fi excluse din baza de calcul a TVA sumele achitate colaboratorilor din veniturile incasate, intrucat platile facute colaboratorilor reprezinta o cheltuiala, care nu diminueaza baza de impozitare definita de O.U.G. 17/ 2000 si Normelor de aplicare - HG 401/ 2000.

Prin urmare, pentru considerentele aratate, cererile si sustinerile reclamantului, privind obligatiile de TVA, se apreciaza a fi nefondate.

2. In ce priveste diferentele de impozit pe venit, se constata ca excluderea cheltuielilor in suma de ... lei de la calculul impozitului pe venit a fost motivata de organul fiscal, potrivit dispozitiilor O.G. 73/ 1999, O.G. 7/ 2001 si Normele metodologice aprobate prin H.G. 1.066/ 1999 si H.G. 54/ 2003, deoarece cheltuielile considerate nedeductibile nu au fost efectuate in interesul activitatii sau nu au fost dovedite cu acte justificative.

Reclamantul nu a administrat nici o proba prin care sa dovedeasca ca acele cheltuieli au fost efectuate pentru realizarea activitatii sau sa prezinte documente justificative.

Celelalte constatari ale controlului privind impozitul pe venit - excluderea cheltuielii cu un mijloc fix amortizabil si quantumul veniturilor stabilite de control - nu au fost contestate prin actiune.

In consecinta, se retine ca diferentele de impozit, pe venit au fost corect determinate de organul de control fiscal, fiind nedovedite sustinerile reclamantului.

Privind expertiza contabila efectuata in cauza, instanta nu si-a insusit opinia expertului referitoare la data la care reclamantul ar fi devenit platitor TVA, pentru considerentele ce s-au aratat mai sus.

Celelalte constatari ale expertului contabil cuprind doar calcule in variantele cerute de reclamant, nefiind de natura sa dovedeasca legalitatea si temeinicia cererilor formulate, pentru motivele ce s-au expus.

In concluzie, dupa verificarea cererilor si sutinerilor reclamantului, asa cum s-a aratat, instanta constata ca atat cererea principala cat si cererile subsidiare formulate prin actiune, sunt nefondate, reclamantul datorand TVA, diferente de impozit pe venit si accesoriile aferente, astfel cum au fost stabilite de organul fiscal.

In temeiul dispozitiilor Legii contenciosului administrativ, va respinge actiunea si va mentine ca legale si temeinice actele administrative atacate.

Fiind in culpa procesuala, nu se vor acorda reclamantului cheltuieli de judecata solicitate.

PENTRU ACESTE MOTIVE
IN NUMELE LEGII
HOTARASTE :

Respinge actiunea in contencios administrativ introdusa de reclamantul "X" din ... str. ... nr. ... impotriva paratelor Directia Generala a Finantelor Publice ... si Administratia Finantelor Publice a municipiului ..., ambele cu sediul in Oradea str. ... nr. ... si in consecinta.

Mentine decizia nr. .../ 19.09.2005 data de Directia Generala a Finantelor Publice Bihor, raportul de inspectie fiscala nr. .../ 05.07.2005 incheiat de organul de control din cadrul Administratia Finantelor Publice a mun. ... si actele emise in baza de inspectie fiscala.

Cu recurs in 15 zile de la comunicare.

Pronuntata in sedinta publica din 26 septembrie 2006.

PRESEDINTE,

GREFIER,