

DECIZIA nr. 415/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna x,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/19.07.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/18.07.2012, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/19.07.2012, de catre Administratia Finantelor Publice sector 3 cu privire la contestatia formulata de doamna x, cu domiciliul in str. x, sector 3, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.x/12.07.2012 si completata cu adresa inregistrata la DGFPMB sub nr.x/13.08.2012, il constituie decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012 si decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x/31.05.2012, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/31.05.2012 si comunicate la data de 14.06.2012.

Suma totala contestata este de x lei, din care:

- x lei - impozit pe venit;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe venit;
- x lei -TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA.

Avand in vedere dispozitiile art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna x.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice au efectuat inspectia fiscala generala la CA x, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/31.05.2012, iar in baza acestora au fost emise:

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012 prin care s-a stabilit obligatia de plata in sarcina persoanei fizice x in suma totala de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar pentru anul 2010 in suma de x lei, dobanzi de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere aferente in suma de x lei;

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012, prin care s-a stabilit in sarcina "CA x" obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA in suma de x lei, dobanzi de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de x lei;

- decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.x/31.05.2012 prin care nu s-a stabilit in sarcina persoanei fizice x nicio obligatie de plata de natura impozitului pe venit.

II. Prin contestatia formulata doamna x sustine urmatoarele:

Referitor la constatarea organului de inspectie fiscala privind depasirea plafonului de scutire de TVA la data de 15.10.2008 si neinregistrarea ca platitor de TVA in termenul legal arata ca in anul 2008 a avut incheiat un contract de colaborare cu doamna avocat x care era avocat stagiar si lucra in acel moment si in prezent la societatea x care ii achita serviciile prestate, singura forma prin care i se putea plati onorariul fiind prin intermediul unui avocat definitiv.

Din documentele prezentate, reiese ca la inceputul lunii emitea factura si chitanta pentru ca x sa isi poata ridica banii cuveniti serviciilor prestate si primea de la aceasta o chitanta pentru a se descarca de suma respectiva. De asemenea, contestatara precizeaza ca doamna x a lucrat permanent program de 8 ore la aceasta societate, in cadrul cabinetului CA x neavand nicio activitate, iar in momentul in care si-a dat definitivatul a incheiat propriul contract de colaborare cu firma x.

In sustinerea contestatiei anexeaza adeverinta eliberata de societatea x si precizeaza ca din analiza chitantelor prezentate reiese ca din sumele platite de societate au fost integral achitate colaboratorului stagiar care a prestat efectiv serviciul.

Contestatara considera ca dispozitiile art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003 au in vedere la stabilirea cifrei de afaceri, persoana impozabila care presteaza efectiv serviciul, iar cabinetul nu a prestat efectiv serviciul.

Aceasta concluzioneaza ca la stabilirea plafonului de scutire de TVA nu a avut in vedere sumele ale carui beneficiar a fost doamna x si care a platit toate impozitele datorate, astfel incat obligarea contestatarei la plata unor contributii la stat ar insemna o dubla impozitare.

In anul 2009 a depus in termenul legal declaratia de impunere pentru veniturile realizate si considera ca organele statului ar fi trebuit sa se sesizeze cu privire la depasirea plafonului si considera ca art.152 alin.(6) invocat in raportul de inspectie fiscala este aplicabil si pentru organele de control si de colectarea veniturilor.

Contestatara considera ca nu a depasit plafonul in ceea ce priveste veniturile proprii realizate si considera ca masura este justa in conditiile in care in urma controlului s-ar fi gasit sume pe care le-a omis sau nu le-a adus la cunostinta organelor fiscale, ori prin depunerea declaratiei de venit aceasta a declarat toate veniturile realizate.

In ceea ce priveste impozitul pe venit considera ca a fost platit in mod corect si nu intelege modul de calcul al diferentei de impozit stabilita de organul de control. Referitor la mentiunea din raportul de inspectie fiscala privind efectuarea unui control anterior materializat prin RIF nr.x/20.04.2007 precizeaza ca acesta nu i-a fost adus niciodata la cunostinta.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la suma de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venit suplimentar si accesorii aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui caput de cerere, in conditiile in care contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, in baza constatarilor consemnate in RIF nr.x/31.05.2012 in ceea ce priveste impozitul pe venit pe anul 2010, respectiv urmare a stabilirii cheltuielilor nedeductibile in suma de x lei reprezentand amortizarea peste limita admisa a unui aparat de aer conditionat si unui calculator, organele de inspectie fiscala au majorat venitul net anual impozabil cu suma de x lei stabilindu-se prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **x/31.05.2012** emisa AFP Sector 3 o diferenta de impozit pe venitul net

anual stabilita suplimentar in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei, reprezentand dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei calculate pe perioada 18.01.2012-31.05.2012 si penalitati de intarziere in suma de x lei.

Prin contestatia formulata, contestatara nu prezinta argumente, motive de fapt si de drept care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la suma contestata reprezentand diferenta de impozit pe venit suplimentar si accesorii aferente in suma totala de x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) dovezile pe care se întemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011:

“2.5. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizeaza:

“11. Instructiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar in suma de x lei nu a fost achitata de contestatara pe perioada 18.01.2012-31.05.2012, iar in ceea ce priveste modul de calcul al sumei contestate de x lei reprezentand impozit pe venit si accesorii aferente pe anul 2010, acesta este cuprins la capitolul IV din RIF nr.x/31.05.2012. Motivele care au condus la stabilirea diferentei de impozit pe venit sunt stabilirea cheltuielilor nedeductibile in suma de x lei (reprezentand amortizare peste limita legala, suma de x lei fiind amortizarea calculata de organul fiscal pentru licenta calculator). Organul fiscal a stabilit o diferenta de venit net in suma de x lei dar in situatia fiscala a trecut eronat suma de x lei, asupra careia este calculat impozit pe venit in suma de x lei.

Desi contestatara invoca faptul ca a efectuat corect platile in ceea ce priveste impozitul pe venit nu prezinta niciun document in sustinere prin care sa faca dovada platii impozitului. Nici faptul ca aceasta nu intelege modul de calcul al diferentei de impozit stabilita de organul de control nu poate fi retinut in solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care i-au fost aduse la cunostinta constatările organului de inspectie fiscala cu privire la modul de stabilire a sumei de x lei.

Avind in vedere faptul ca doamna x nu aduce nici un argument de fond in sustinerea acestui capat de cerere din contestatie care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa inlature constatările organului de inspectie fiscala cu privire la suma de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venit net anual stabilita suplimentar de plata si obligatii fiscale accesorii aferente, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB nu se poate substitui contestatarei cu privire la **motivele de fapt si de drept si a dovezilor**, care sunt elemente obligatorii si expres prevazute de art. 206 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat potrivit art.213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata: *“În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii**”, iar potrivit art.213 (4) - **“Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”***

Mai mult, prevederile art.206 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat i-au fost aduse la cunostinta contestatarei prin adresa nr. x/03.08.2012, comunicata in data de 08.08.2012.

Invocarea raportului de inspectie fiscala privind efectuarea unui control anterior materializat prin RIF nr.x/20.04.2007 care nu i-a fost adus niciodata la cunostinta nu are nicio relevanta in solutionarea cauzei privind diferenta de impozit stabilita suplimentar pe anul 2010.

In consecinta, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de contribuabila X cu privire la impozitul pe venit si accesoriile aferente in suma de x lei stabilita de Administratia Finantelor Publice Sector 3 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei pin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata este 01.01.2008 - 31.12.2010.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect, in sarcina CA " x ", taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/31.05.2012, in conditiile in care, pe de-o parte, la stabilirea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire se iau in considerare veniturile realizate din intreaga activitate a persoanei impozabile, iar argumentele si documentele depuse de acesta in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X/31.05.2012, la determinarea cifrei de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire s-au luat in considerare toate veniturile realizate de catre contribuabila in cursul anului 2008 din activitatea desfasurate de cabinetul individual de avocatura, inclusiv sumele facturate (X lei) pe perioada 15.01.2008-15.10.2008 catre SC X SRL.

In data de 15.10.2008 cifra de afaceri anuala realizata de CA x in suma de x lei a depasit plafonul de scutire de 35.000 Euro prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, avand obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal pana la data de 10.11.2008 si urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.12.2008.

In perioada 01.12.2008-31.12.2010, organul fiscal a constatat ca contestatara a efectuat operatiuni taxabile astfel incat a procedat la colectarea TVA in suma totala de x lei, prin

aplicarea cotei de 19% pe perioada 01.12.2008-30.06.2009 și a cotei de 24% pe perioada 01.07.2010-31.12.2010.

Intrucât contribuabila a devenit platitoare de TVA începând cu data de 01.12.2008, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x/31.05.2012, prin care au stabilit suplimentar în sarcina CA "X", taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei.

In drept, potrivit art.126 și art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.61 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, aplicabile în anul 2008:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

Art. 127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.”

“(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f) dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada supusă inspecției fiscale, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 Euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile.

Prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, legiuitorul reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

Norme metodologice:

“62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neindeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care **persoana impozabilă** ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Din raportul de inspectie fiscala nr.x/31.05.2012 si din anexa nr.6 se retine ca in data de 15.10.2008, CA "x" a realizat o cifra de afaceri anuala in suma de x lei, depasind plafonul de scutire de 35.000 Euro.

Prin urmare, avand in vedere ca CA x are calitate de persoana impozabila inca din anul 2008, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatara intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 Euro (echivalentul in lei la cursul de schimb de la data aderarii la U.E.).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr. x/31.05.2012 si situatia centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2008-2010 (anexa 6 la raport), rezulta ca *persoana impozabila* CA x a depasit plafonul de scutire in luna octombrie 2008, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.12.2008, in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor din anul 2008, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de scutire, obligatie neindeplinita de aceasta.

Organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta perioadei in care contribuabila este platitoare de tva, desi nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, respectiv pentru perioada 01.12.2008–31.12.2010, prin aplicarea cotei standard de TVA asupra tuturor veniturilor obtinute in aceasta perioada, aplicand procedeul sutei marite.

In speta, cabinetul individual de avocatura nu s-a inregistrat ca platitor de TVA ca urmare a depasirii plafonului de scutire prevazut de lege motivand faptul ca la stabilirea cifrei de afaceri intrau in calcul numai veniturile realizate din prestarea efectiva a serviciului si intrucat veniturile facturate catre clientul SC x SRL reprezinta servicii prestate de avocata colaboratoare x, CA x nu a luat in calcul contravaloarea acestor servicii la stabilirea plafonului de scutire de TVA.

Serviciile in cauza au fost prestate de doamna x in calitate de avocat stagiar in baza contractului de colaborare incheiat in data de 15.08.2006 (ce a fost reziliat prin actul aditional nr.2 la contract incepand cu data de 31.12.2009) intre cabinetul individual de avocatura x in calitate de beneficiar si doamna x in calitate de colaborator prin care se stipuleaza:

-la cap.II art.2 alin.(2) - pe perioada contractului "colaboratorul" va colabora exclusiv cu "beneficiarul", fara a avea dreptul la clientela proprie;

-la cap.III, pct.4.3. prevede obligatia beneficiarului "sa retrocedeze lunar colaboratorului o cota din onorariile incasate de beneficiar in quantum minim de 370 lei brut".

Prin adresa nr.628/01.06.2012 emisa de societatea x anexata la dosarul cauzei se precizeaza ca aceasta a beneficiat de serviciile de consultanta juridica ale avocatului stagiar x, drepturile banesti derivand din aceste servicii fiind platite prin intermediul CA x, intrucat doamna x nu putea emite facturi fiscale in nume propriu.

Prin urmare, conform documentelor aflate la dosarul cauzei, se retine:

- **CA** x este persoana impozabila din punct de vedere TVA în conditiile în care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitatile profesiilor libere (art.127 CF);

- **CA** a depasit in data de **15.10.2008** plafonul de scutire de 35.000 euro, echivalentul in lei de 119.100 lei, reprezentand cifra de afaceri realizata din venituri din activitatea juridica (art.152 alin.(1) CF);

- organul fiscal a luat in calcul la stabilirea plafonului de scutire valoarea facturilor emise de **CA** x catre clientul SC x SRL reprezentand contravaloarea serviciilor de natura juridica prestate de catre x in calitate de avocat stagiar ce a actionat in numele cabinetului individual de avocatura x in baza contractului incheiat in data de 15.08.2006 si a actului aditional nr.2/15.08.2006;

- potrivit clauzelor contractului incheiat in data de 15.08.2006 reiese ca x nu a avut dreptul sa actioneze in nume propriu ci in numele **CA** x, raspunderea privind realizarea contractului in cauza revine cabinetului in totalitate, facturile fiscale pentru serviciile prestate

catre clientul SC x SRL sunt emise de contestatara, valoarea acestor facturi fiind declarata ca venit realizat din activitatea de avocatura prin declaratia privind veniturile realizate in anul 2008 inregistrata la AFP sector 3 sub nr.x/14.05.2009;

- prin declaratia nr.x/14.05.2009, doamna x a declarat un venit brut realizat din profesii libere (activitatea de avocatura) in suma de x lei, suma ce corespunde cu totalul veniturilor realizate in anul 2008 in scris in anexa nr.6 la RIF nr. x/31.05.2012 si care cuprinde si valoarea facturilor emise catre clientul SC X SRL in suma de X lei;

- **CA X** avea obligatia legala ca în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, (art.152 alin.(6) CF), devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.12.2008, obligatie neindeplinita;

- organele de inspectie fiscala constatand neindeplinirea obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, inainte de inregistrare, solicita **CA Marzavan X plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **acesta ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii** (pct. 62. alin.(2) lit.a) din HG 44/2004).

Referitor la motivatiile invocate de contestatara se retine urmatoarele:

1- Invocarea de catre contestatara a faptului ca organul fiscal avea obligatia de a o atentiona cu privire la faptul ca a depasit plafonul de scutire nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat pe de o parte aceasta a depasit plafonul de 35.000 Euro la data de 15.10.2008, conform art.83 din Codul fiscal obligatia depunerii declaratiei privind veniturile realizate "200" pentru anul 2008 fiind 15.05.2009, deci ulterior depasirii plafonului de scutire, iar pe de alta parte impozitul pe venit este reglementat distinct de Codul fiscal de taxa pe valoarea adaugata, fiind prevazute obligatii distincte ale contribuabililor pentru cele doua tipuri de impozite.

De asemenea, luarea in evidenta ca platitor de TVA se face in baza unei declaratii pe care o completeaza contribuabilul, fiind o declaratie pe propria raspundere, organul fiscal neputand efectua inregistrarea din oficiu ca platitor de TVA in prezenta speta.

2- Este eronata afirmatia contribuabilei precum ca dispozitiile art.152 alin.(2) din Codul fiscal au in vedere la stabilirea cifrei de afaceri persoana impozabila care presteaza efectiv serviciul, intrucat asa cum s-a retinut anterior regimul de scutire de TVA opereaza asupra intregii activitati a persoanei impozabile, plafonul de scutire de TVA se calculeaza avand in vedere cifra de afaceri declarata sau realizata aferenta tuturor activitatilor desfasurate de asociati sau parteneri in numele cabinetului individual, in prezenta cauza CA X.

Prin urmare, la depasirea plafonului de scutire prevazut la art.152 din Codul fiscal, cabinetul individual se inregistreaza ca platitor de TVA si trebuie sa respecte toate prevederile legale in domeniul TVA, precum facturile pentru prestarile efectuate emise in numele CA, evidenta contabila, deconturi de TVA etc.

Avand in vedere cadrul legal mentionat precum si prevederile contractuale specificate intre CA X si doamna X reiese ca avocata stagiara colaboratoare nu actioneaza de o maniera independenta in sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal si prin urmare nu are obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA si ca atare argumentul contestatarei potrivit caruia "la stabilirea plafonului de scutire de TVA nu a avut in vedere sumele ale carui beneficiar a fost doamna X si care a platit toate impozitele datorate, astfel incat obligarea contestatarei la plata unor contributii la stat ar insemna o dubla impozitare" nu poate fi retinut.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mentionate, faptul ca **CA X** nu a determinat momentul de la care ar fi subzistat obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA, respectiv momentul de la care avea obligatia de a colecta si achita la bugetul statului TVA pentru aceste operatiuni, nu il exonereaza de la plata TVA stabilita de organul fiscal. Tinand seama de activitatea desfasurata se retine ca aceasta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila, intrucat a realizat venituri dintr-o activitate economica constand in **exercitarea profesiei libere de avocat**, iar pe perioada 01.12.2008-31.12.2010 nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand taxa pe valoarea

adaugata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea quantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina **CA X**, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei aferenta veniturilor realizate in perioada 01.12.2008-31.12.2010, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de x lei**, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012 din cadrul AFP sector 3.

3.3. Referitor la accesorii aferente TVA in suma totala de x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei stabilite prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/31.05.2012

Cauza supusa solutionarii daca contestatara datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/31.05.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/313.05.2012, contestatara a fost obligata la plata accesoriilor in suma de x lei aferente TVA in suma totala de x lei stabilita prin aceeaasi decizie.

Pentru diferenta de TVA de plata in suma de x lei stabilita in urma inspectiei fiscale au fost calculate accesorii in suma de x lei, astfel:

- majorari de intarziere in suma de x lei calculate pe perioada 27.01.2009-30.09.2010;
- dobanzi majorari de intarziere in suma de x lei calculate pe perioada 01.07.2010-31.05.2012;
- penalitati de intarziere in suma de x lei calculate incepand cu data de 29.09.2010 pentru debitele neachitate dupa a 91-a zi de la scadenta.

In drept, dispozitiile art. 119 alin. (1) si art. 120 alin. (1) si (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat aplicabil pana la 01.07.2010 prevad:

Art. 119 -(1) "Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere".

"(4) Majorarile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei si finantelor, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).

„(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Art.120-(6) "Pentru obligatiile fiscale neachitate la termenul de plata, reprezentând impozitul pe venitul global, se datoreaza majorari de întârziere dupa cum urmeaza:

a) pentru anul fiscal de impunere majorarile de întârziere pentru platile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plati anticipate se calculeaza pâna la data platii debitului sau, dupa caz, pâna la data de 31 decembrie;

b) majorarile de întârziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculeaza începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator pâna la data stingerii acestora, inclusiv;."

Începând cu data de 1 iulie 2010, majorările de întârziere au fost înlocuite cu dobânzi și penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, astfel cum a fost modificată și completată prin OUG nr. 39/2010:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

“Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Ulterior, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

“Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Fata de cele menționate se reține ca debitul în suma de x lei reprezentând TVA reținută ca fiind datorată (**neachitata**) la pct.3.2. din prezenta decizie reprezintă debitul asupra caruia au fost calculate accesoriile în suma de x lei, iar contestatara nu indică și nu depune probe din care să rezulte o altă bază asupra careia se calculează accesoriile, decât cea asupra careia au fost calculate.

Fata de prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări de întârziere, ca o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept **accessorium sequitur principalae**.

Întrucât contestatara nu a achitat în termenul legal și în cuantumul datorat TVA pe perioada 27.01.2009-31.05.2012, se constată că organul fiscal a procedat corect și legal potrivit dispozițiilor art.120 alin. (7) și a art.120¹ alin.(2), lit.b) și c) din Codul de procedura fiscală, republicată, drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de x lei reprezentând accesoriile aferente TVA.

3.4. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/31.05.2012 cu privire la impozitul pe venit aferent perioadei 01.01.2008 - 31.01.2008

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare inspectiei fiscale, iar contestatara nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.

In fapt, prin contestația formulată, contribuabilul X se îndreaptă și împotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/31.05.2012 cu privire la impozitul pe venit aferent perioadei 01.01.2008 - 31.01.2008.

Prin această decizie nu au fost stabilite obligații fiscale urmare verificărilor efectuate de AFP Sector 3.

Prin contestația formulată doamna X nu precizează motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste decizia nr. x/31.05.2012 .

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 109, art. 205 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art.109- (2) Raportul de inspectie fiscala se intocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatările in legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate. In cazul in care contribuabilul si-a exercitat dreptul prevazut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscala cuprinde si opinia organului de inspectie fiscala, motivata in drept si in fapt, cu privire la acest punct de vedere.

3) Raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferente de obligatii fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, daca nu se constata diferente de obligatii fiscale.”

“Art.205-(1) - Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.”

(2) - Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

“Art.217- (1) Daca organul de solutiere competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011 precizeaza:

“ 9.5. Exceptiile de fond in procedura de solutiere a contestatiilor pot fi urmatoarele: exceptia lipsei de interes, exceptia lipsei de calitate procesuala, prescriptia, puterea de lucru judecat si exceptia reverificarii pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligatii fiscale.”

“12. Instructiuni pentru aplicarea art. 217 din Codul de procedura fiscala - Respingerea contestatiei pentru neindeplinirea conditiilor procedurale

12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...)

d) lipsita de interes, in situatia in care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat in dreptul sau interesul sau legitim;”

Intrucat prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/31.05.2012 nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare verificarilor efectuate, iar contestatarul nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, in temeiul art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.1 lit. d) din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr.2137/2011, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca lipsita de interes.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 206 alin. (1) si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art.206 - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt si de drept”.

“Art.213 - Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.

Solutiunea contestatiei se face in limitele sesizarii.”

Avand in vedere ca doamna x nu a adus niciun argument de fapt si de drept din care sa rezulte ca a fost lezata in vreun fel prin emiterea deciziei nr. x/31.05.2012, in conditiile in care prin aceasta organele de inspectie fiscala nu au modificat baza de impunere si nu au stabilit diferente suplimentare de impozit pe venit, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata si lipsita de interes pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 126, art.127, art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.23, pct.62 in Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, pct. 2.5, pct.9.5., pct. 11.1. si pct.12.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, art. 109, art.119, art.120, art. 120¹, art. 205, art. 206, art. 213 alin. (1), alin.(4) si (5) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

1. Respinge ca nemotivata contestatia formulata impotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/31.05.2012 prin care Administratiei Finantelor Publice sector 3 a stabilit obligatia de plata in suma de x lei reprezentand impozit pe venit si accesorii aferente impozitului pe venit.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de CA x impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/15.05.2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 pentru TVA in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

3. Respinge ca fiind lipsita de de interes, contestatia formulata impotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/31.05.2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 pe numele persoanei fizice x pentru impozitul pe venit stabilit pentru anul 2008.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.