

DECIZIA nr.740/2015

privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul X,
cu domiciliul în Bucuresti, str....,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sectorului ... a Finantelor Publice, prin adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ..., asupra contestatiei formulata de domnul X prin SCA "Y", cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in Bucuresti, sos.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sectorului ... a Finantelor Publice sub nr. ..., completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr., il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. ..., emisa de Administratia Sectorului .. a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicate la data de **25.03.2015**, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de ...**lei** reprezentand: TVA in suma de ... **lei** si accesorii aferente TVA in suma de ... **lei**.

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

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul solicita anulara Deciziei de impunere nr. ... și a raportului de inspectie fiscala nr. ... ca fiind nelegale și netemeinice. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

In calitate de consilier juridic, în perioada 2009 – 2012 a încheiat un numar de 12 contracte de munca sau asimilate contractelor de munca, cu urmatoarele societati:

- .. SRL – 6 conventii civile;
- ... – conventiile civile nr. ... și ...;
- ..SA – 1 conventie civila;
- ...SA – 1 conventie civila;
- ...SRL - 1 conventie civila;
- ... - 1 conventie civila.

Pentru activitatea desfasurata a fost remunerat cu suma bruta, societatile angajatoare fiind cele care retineau la sursa si achitau taxele si contributiile datorate conform contractelor.

Cu privire la calificarea veniturilor obtinute din conventiile civile incheiate cu ... Bucuresti SA drept venituri din activitati independente, contestatarul sustine ca sunt netemeinice aceste concluzii, deoarece organul fiscal nu a avut in vedere prevederile convetiilor civile incheiate din care reiese ca activitatea prestata era una dependenta si nu au avut in vedere faptul ca in calitate de consilier juridic nu putea presta decat activitati dependente, luand in considerare doar declaratia administratorului ...Bucuresti, fara a motiva decizia de impunere in baza probelor si constatarilor proprii.

Spre deosebire de avocati care, in conformitate cu dispozitiile Legii nr.51/1995 desfasoara activitati independente, situatia consilierilor juridici este una particulara deoarece conform Legii nr. 514/2003 privind organizarea si exercitarea profesiei de consilier juridic nu putea sa desfasoare activitatea decat printr-o relatie de munca asa cum prevede art. 4² din Legea nr.514/2003.

Contestatarul sustine ca raportul de subordonare dintre el si societate rezulta si din faptul ca avea obligatia de a se conforma oricarei indicatii a angajatorului si mai mult avea obligatia de a respecta regulamentul de ordine interioara a societatii. In acest sens invoca dispozitiile art. 29 (1) si art. 39 (2) din Codul muncii care prevede obligatia angajatului de a respecta obligatiile Regulamentului de ordine interioara a societatii.

Raportul juridic dintre acesta si ...SA are acelasi continut si conditii de desfasurare pe care le-a avut cu ... SRL pe care organul fiscal le-a considerat in mod corect ca fiind activitati dependente.

In concluzie, considera nelegala reinterpretarea data de organul fiscal serviciilor pe care le-a prestat la ... SA deoarece solutia acestora se bazeaza doar pe o declaratie a societatii si o astfel de interpretare este contrazisa de conventiile civile incheiate cat si de dispozitiile legale care reglementeaza profesia de consilier juridic.

Cu privire la obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA incepand cu 01.01.2010, contestatarul sustine ca avea dreptul de a solicita scoaterea din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2011, in conformitate cu prevederile art.152 (7) din Codul fiscal. Ca urmare, la data de 30.04.2011, data efectuarii platii de catre ..., in temeiul contractului de prestari servicii nr.... nu mai avea obligatia de a colecta TVA.

Contestatarul sustine ca organul fiscal nu poate invoca propria turpitudine, avand in vedere ca, in conformitate cu dispozitiile art. 7 (1) si (5) Cod procedura fiscala, organul fiscal avea obligatia de a instiinta contribuabilul cu privire la obligatiile sale si de a-l indruma cu privire la obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA. De asemenea, sustine ca organul fiscal avea obligatia de a proceda la inregistrarea sa din oficiu in scopuri de TVA, conform art. 153 (8) din Codul fiscal, la data la care nu mai putea beneficia de regimul de scutire de la plata TVA, conform Ordinului nr. 1786/2010.

Contestatarul subliniaza ca in masura in care organul fiscal si-ar fi exercitat rolul activ si ar fi fost informat cu privire la obligatia de plata a TVA ar fi avut posibilitatea sa beneficieze de prevederile OG nr. 30/2011 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum si pentru reglementarea unor masuri financiar-fiscale si astfel ar fi putut beneficia de scutirea la plata a penalitatilor de intarziere.

II. In baza raportului de inspectie fiscala nr. ... s-a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care Administratia Sectorului ... a Finantelor Publice a stabilit obligatia de plata a sumei totale de ... **lei** reprezentand: TVA in suma de ... **lei** si accesorii aferente TVA in suma de ... **lei**.

III. Luand in considerare motivele invocate de contestatar, documentele existente la dosarul contestatiei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA in suma de ...lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect in sarcina domnului X taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei in conditiile in care argumentele invocate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, in baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X obligatii de plata in suma totala de ... lei, care se compun din:

- ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA ;
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.01.2009 – 31.12.2012 domnul X a aplicat regimul special de scutire pentru intreprinderile mici prevăzut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În luna noiembrie 2009 persoana impozabila X a realizat o cifra de afaceri în suma de ... lei, depasind astfel plafonul de 119.000 lei echivalentul a 35.000 euro. Ca urmare, trebuia ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii noiembrie 2009 în care a depășit plafonul, să se înregistreze în scopuri de TVA, conform art 153 alin. (1) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, devenind platitor de TVA începând cu data de **01.01.2010**.

În luna aprilie 2011 domnul X a încasat, în baza conventiei civile de prestari servicii nr. ..., de la SC ... SA suma de ... lei, la care societatea a calculat un impozit, în cota de 16%, în suma de ... lei.

În concluzie, organul de inspectie fiscala a constatat ca domnul X a realizat venituri din activitatea economica desfasurata de o maniera independenta în suma de ... lei, pentru care datorează taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei.

Prin contestatia formulata contestatarul sustine, în esenta, faptul ca sunt neintemeiate concluziile organului fiscal deoarece în primul rând nu au avut în vedere prevederile conventiilor civile incheiate din care reiese ca activitatea prestata era una dependentă și, de asemenea, nu au avut în vedere faptul ca în calitate de consilier juridic nu putea presta decât activități dependente.

In drept, potrivit dispozitiilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare si ale Normelor metodologice date in aplicarea titlului VI "*Taxa pe valoarea adaugata*", aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completările ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

“Art. 125¹. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

4. activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta;”

“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;**”

“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.”

"Art. 152 - (1) Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent în lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabila în cursul unui an calendaristic, incluzând si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale, cu exceptia urmatoarelor:

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

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

(3) Persoana impozabila care îndeplineste conditiile prevazute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxa.

(4) O persoana impozabila nou-înfiintata poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, daca la momentul începerii activitatii economice declara o cifra de afaceri anuala estimata, conform alin. (2), sub plafonul de scutire si nu opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabila care începe o activitate economica în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevazut la alin. (1) se determina proportional cu perioada ramasa de la înfiintare si pâna la sfârșitul anului, fractiunea de luna considerându-se o luna calendaristica întreaga.

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrarii în scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153."

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere **trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:**

a) înainte de realizarea unor astfel de operatiuni, în urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri inferioara plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa;

b) **daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon;**"

Norme metodologice:

"62. (1) Persoanele care aplica regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si serviciilor taxabile achizitionate, cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.

(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, **in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea** conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, **organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:**

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea **vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.** Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;"

"66. (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, **inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:**

a) data comunicarii certificatului de inregistrare in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. a) si, dupa caz, alin. (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal;

c) **prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b)** si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal".

Potrivit dispozitiilor legale sus-citate se retin urmatoarele:

Intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, iar livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor** rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. 2.

Activitatea economica reprezinta toate activitatile economice desfasurate de o persoana, atunci cand desfasoara mai multe activitati economice, potrivit art. 125¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In cazul persoanelor fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere, acestea devin platitoare de TVA pentru toate activitatile economice desfasurate in calitate de persoana impozabila din punct de vedere al TVA, ca urmare a depasirii plafonului de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal, sau daca persoana a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA prin optiune.

Cifra de afaceri este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic.

In ceea ce priveste plafonul de scutire, se retine ca acesta se aplica tuturor persoanelor impozabile, astfel cum au fost definite de prevederile Codului fiscal.

Orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Conform art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data înregistrarii în scopuri de TVA, conform art.153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat in scopuri de taxa, conform art.153.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., cu privire la taxa pe valoarea adaugata in perioada verificata 01.10.2009 – 31.12.2013, au rezultat urmatoarele:

- **în anul 2009** a realizat o cifra de afaceri în suma de ... lei, depasind plafonul de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro, astfel:
 - venituri din cedarea folosintei bunurilor în suma de ... lei;
 - venituri din activități independente, obtinute în baza conventiei civile de prestari servicii nr. ..., încheiata între domnul X și SC ... SA, în suma de ... lei;
- **în anul 2010** a realizat o cifra de afaceri în suma de ... lei:
 - venituri din cedarea folosintei bunurilor în suma de ...lei;
- **în anul 2011** a realizat o cifra de afaceri în suma de .. lei:
 - venituri din activități independente, obtinute în baza conventiei civile de prestari servicii nr. ..., încheiata între domnul X și SC ...SA, în suma de .. lei;
- **în anul 2012** a realizat o cifra de afaceri în suma de .. lei;
- **în anul 2013** a realizat o cifra de afaceri în suma de ..lei:
 - venituri din cedarea folosintei bunurilor în suma de .. lei.

În luna noiembrie 2009 persoana impozabila X a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, prevazut de art. 152 alin. (1) din Codul fiscal si nu s-a înregistrat in scopuri de TVA conform art. 153 alin. (1) lit.b) din Codul fiscal. Ca urmare, domnul X avea obligatia de a solicita, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii noiembrie 2009, înregistrarea ca platitor TVA, caz in care ar fi devenit platitor de TVA începând cu data de **01.01.2010**.

În luna aprilie 2011 domnul X a încasat, în baza conventiei civile de prestari servicii nr. ..., de la SC .. SA suma de .. lei, pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma totala de .. lei, prin aplicarea cotei de 24% prevazuta de art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Intrucat, in luna noiembrie 2009 persoana impozabila X a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro si nu s-a înregistrat in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala, in temeiul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata începând cu data de **01.01.2010**, prin colectarea taxei aferenta prestarilor de servicii, in conformitate cu prevederile art. 150 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 150. - (1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

- a) **persoana impozabila care efectueaza** livrari de bunuri sau **prestari de servicii taxabile**, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care se aplica prevederile lit. b)-g)".

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca niciunul dintre argumentele si documentele contestatarului nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Cu privire la calificarea veniturilor obtinute din conventiile civile incheiate cu SC .. SA drept venituri din activități independente.

Domnul X a încheiat conventiile civile de prestari servicii nr. .. și nr. ... cu SC .. SA ce au avut ca obiectiv consultanta juridica și reprezentare în dosarele nr. ..., aflat pe rolul Inaltei Curti de Casatie și Justiție și nr. ..(..), aflat pe rolul Curții de Apel Bucuresti.

Conform prevederilor contractuale, pe lângă remuneratia pentru prestator - domnul X stabilită conform art.3, prestatorul primește un comision de succes în valoare cu remuneratia stabilită conform art.4 din contract.

Domnul X sustine ca activitatea desfasurata în relația cu SC .. SA a fost una dependentă invocand în susținere prevederile art.7 din conventiile civile de prestari servicii nr... și nr. ..., în care se precizeaza : *“Isi desfășoară activitatea în favoarea Beneficiarului în conformitate cu legislatia în vigoare. Respecta, după ca, Regulamentul de ordine interioara ale Beneficiarului și orice alta indicatie data de Beneficiar pentru buna desfășurare a activitatii.”*

În vederea clarificarii modului cum a actionat persoana fizica în relatia cu SC ...SA, în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1) pct.2.1 din Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a efectuat control inopinat la sediul SC ..SA, întocmind în acest sens Procesul verbal nr. ..., constand urmatoarele:

- Conform prevederilor din conventiile civile nr. ..și nr..., având ca obiect consultanta juridica și reprezentare privind dosarele nr..., aflat pe rolul Inaltei Curti de Casatie și Justiție și nr. ..., aflat pe rolul Curții de Apel Bucurest, pentru remuneratia pentru prestator – domnul X, (în valoare de 125.000 euro/net plus comision de succes în valoare cu remuneratia stabilită, respectiv în valoare de 200.000 euro/net), SC ..SA a calculat impozit în cota de 16% și contributia la asigurarile de sănătate, declarate în formularul “100” și “710”;

- Conform declaratiei nr. 1850/25.09.2014 data de doamna Z în calitate de Presedinte al Consiliului de Administratie, serviciile d-lui X realizate în baza contractelor de prestari servicii nr.... și nr. .. au fost prestate într-o maniera independenta;

Potrivit dispozitiilor art. 7 - (1) pct. 2.1 și pct. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare:

“În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. activitate - orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit;

2. activitate dependentă - orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare;

2.1. Orice activitate poate fi reconsiderată ca activitate dependentă dacă îndeplinește cel puțin unul dintre următoarele criterii:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.

4. activitate independentă - orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, alta decât o activitate dependentă;”

Astfel, la art. 7 alin. (1) pct.2.1 din Codul fiscal se stabilesc 4 criterii alternative de dependentă pentru calificarea unei activități, în sensul ca, în cazul îndeplinirii a cel puțin unuia din aceste criterii, oricare ar fi el, activitatea respectiva poate fi reconsiderata ca fiind una dependentă.

Având în vedere prevederile legale mentionate mai sus, precum și constatarile organelor de inspectie fiscala, rezulta ca persoana fizica X în relația cu SC ... SA a prestat într-o maniera independenta serviciile de consultanta juridica și reprezentare privind dosarele nr. ..., aflat pe rolul Inaltei Curti de Casatie și Justiție și nr. ..., aflat pe rolul Curții de Apel Bucuresti, deoarece:

- beneficiarul de venit nu s-a aflat într-o relație de subordonare fata de platitorul de venit, respectiv organele de conducere ale platitorului de venit, acestea nu au impus prestatorului respectarea unor condiții de munca, cum ar fi: atribuțiile ce ii revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfasurarii activitatii, programul de lucru;

- în prestarea activitatii, beneficiarul de venit nu a folosit exclusiv baza materiala a platitorului de venit, respectiv spatii de lucru cu inzestrare corespunzatoare, echipament special de lucru sau de protecția, unelte de munca sau altele asemenea și a contribuit cu capitalul propriu;

- platitorul de venit nu a suportat în interiorul activitatii cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizatia de delegare-detasare în țara și în strainatate, precum și alte cheltuieli de aceasta natura;

- platitorul de venit nu a suportat indemnizatia de concediu de odihna sau indemnizatia pentru incapacitatea temporara de munca, în contul beneficiarului de venit.

Prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.7, se stipuleaza urmatoarele:

“Activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, precum și drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reconsiderate ca activități dependente potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din Codul fiscal.”

Potrivit pct.19 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“19. Exercițarea unei activități independente presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ. Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt: libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității; riscul pe care și-l asumă întreprinzătorul; activitatea se desfășoară pentru mai mulți clienți; activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat de întreprinzător în condițiile legii.”

Cu privire la activitățile desfășurate în mod independent, art.46 alin. (1) și (3) din Codul fiscal dispune ca “ (1) **Veniturile din activități independente** cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate în mod individual și/sau într-o forma de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(...)

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obtinute din exercitarea profesiilor medicale. De avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a **altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.”**

De asemenea, în ceea ce privește definirea și incadrarea unei activități drept dependentă potrivit pct. 67 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.55 din Codul fiscal, stabileste ca:

“67. Veniturile de natură salarială prevăzute la art. 55 din Codul fiscal, denumite în continuare venituri din salarii, sunt venituri din **activități dependente**, dacă sunt îndeplinite următoarele **criterii**:

- părțile care intră în relația de muncă, denumite în continuare angajator și angajat, stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru și locul desfășurării activității;

- partea care utilizează forța de muncă pune la dispoziția celeilalte părți mijloacele de muncă, cum ar fi: spații cu înzestrare corespunzătoare, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă și altele asemenea;

- persoana care activează contribuie numai cu prestația fizică sau cu capacitatea ei intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile de deplasare în interesul serviciului ale angajatului, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, și alte cheltuieli de această natură, precum și indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportate de angajator potrivit legii;

- **persoana care activează lucrează sub autoritatea unei alte persoane și este obligată să respecte condițiile impuse de aceasta, conform legii.”**

Totodata, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: “La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau **pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției**. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Art.11 din Codul fiscal instituie în materie fiscală un principiu special, în sensul că pentru stabilirea impozitelor este relevant conținutul economic al unei tranzacții, al unor operațiuni și mai mult decât dreptul autorității fiscale ca, în situațiile în care constată că forma în care este prezentată o tranzacție nu reflectă conținutul economic al acesteia, autoritatea o poate reîncadra din punct de vedere al impozitării tocmai pentru a reprezenta conținutul economic real al acesteia.

Acest principiu are la bază faptul că, în general, substanța economică a unei tranzacții este cea care generează baza de impozitare vizată de legea fiscală, iar prezentarea într-o altă formă a tranzacției diferită de cea corespunzătoare conținutului sau economic urmărește, de regulă, obținerea unor avantaje fiscale.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că atunci când în urma realizării unei analize a fiecărui caz în parte, se constată că raportul juridic pe baza căruia este desfășurată o activitate independentă față de un beneficiar nu reflectă conținutul economic al activității efectiv realizate, inclusiv sub aspectul caracteristicilor acesteia prevăzute de pct. 19 din H.G. nr. 44/2004, această activitate poate fi reîncadrată, în scopul impozitării, de autoritatea fiscală în baza art.11 alin. (1) din Codul fiscal, tocmai pentru că activitatea și, respectiv, venitul obținut să reflecte conținutul economic al acesteia.

În acest sens s-a pronunțat și Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vechi din cadrul Ministerului Finanțelor Publice prin adresa nr. 674997/11.06.2015.

Față de cele mai sus prezentate, se reține că activitatea efectuată de contestatar, reprezintă o prestare de serviciu, operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată întrucât, este realizată de contestatar în calitate sa de persoană impozabilă, prezumată a desfășura activitate economică, care este efectuată cu plată și este definită ca o prestare de serviciu cu locul prestării în România.

Din analiza naturii economice a activitatii desfasurate in calitate de consilier juridic de domnul X, de modul de desfasurare a acesteia precum si de prevederile contractuale stipulate in conventiile civile de prestari servicii nr. ..și nr. .. cu SC ...SA , rezulta ca respectiva persoana este persoana impozabila in sensul art. 127 din Codul fiscal pentru aceasta activitate, veniturile din aceasta operatiune sunt cuprinse in sfera de aplicare a TVA potrivit art. 126 alin. (1) din Codul fiscal si se cuprind in calculul plafonului de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal.

Astfel, din analiza conventiilor civile de prestari servicii nr. ..și nr. .. cu SC ...SA, rezulta ca natura raportului juridic dintre prestator si beneficiar nu creeaza practic un raport angajator/angajat in ceea ce priveste conditiile de munca, remunerarea si obligatiile angajatorului. Astfel, demersurile pentru care a fost imputernicit domnul X potrivit conventiilor civile, remunerarea mandatarului in quantum decis in functie de rezultatele obtinute de acesta, nu contureaza un instrument juridic in sensul art.127 alin. (3) din Codul fiscal, ci o prestare de servicii in sensul art.129 alin. (3) din Codul fiscal. La lit.e) este prevazuta ca fiind operatiune din sfera prestarilor de servicii, **serviciile de intermediere efectuate de persoane care actioneaza în numele si în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii**, ori ceea ce face contestatarul sunt tocmai serviciile de intermediere, efectuate in numele si in contul SC ..SA.

Faptul ca prin conventiile civile contestatorul, in calitate de prestator, s-a obligat sa respecte regulamentul de ordine interioara al beneficiarului nu este, in sine, suficient pentru a concluziona ca acesta a desfasurat o activitate dependenta in raport cu beneficiarul intrucat analiza se efectueaza luand in considerare ansamblul prevederilor contractuale si modul efectiv in care acestea au fost puse in aplicare. Astfel, pe langa cele deja aratate anterior, se retin urmatoarele elemente care intaresc natura independenta, din punct de vedere economic, a activitatilor desfasurate de contestator in baza celor doua conventii civile de prestari servicii:

- remuneratia fixa stabilita pentru serviciile ce urmeaza a fi prestate, platibila in termen de 2 zile de la incheierea contractului, deci inainte de desfasurarea propriu-zisa a activitatii;
- dreptul la un onorariu de succes conditionat de rezultatul litigiilor juridice in reprezentarea carora s-au incheiat conventiile civile;
- stabilirea exacta a cuantumului penalitatilor de intarziere la care avea dreptul contestatorul in cazul platii cu intarziere a comisionului de catre beneficiarul serviciilor;
- justificarea prestarii serviciilor pe baza de rapoarte periodice.

In ceea ce priveste invocarea prevederilor Legii nr. 514/2003 privind organizarea și exercitarea profesiei de consilier juridic pentru justificarea caracterului de dependenta, relatia de munca, se retine ca art. 1 alin. (3) din Codul fiscal prevede ca : *“În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”*, iar art.14 alin. (1) din Codul de procedura fiscala stipuleaza ca :

“Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

Prin urmare, din punct de vedere fiscal, organele fiscale nu sunt tinute de natura juridica a contractelor, ci de substanta economica a acestora, ca expresie a prevalentei economicului asupra juridicului, motiv pentru care sustinerile contestatorului prin raportare la legislatia specifica consilierului juridic nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Ca urmare a modului de desfasurare a activitatii efectiv realizate, de prevederile contractuale, precum si de declaratia nr. .. data de doamna Z în calitate de Presedinte al Consiliului de Administratie al SC ...SA pentru a clarifica dacă activitatea este desfasurata de o maniera independenta sau, dimpotriva, a rezultata ca prestatorul actioneaza de o maniera independenta si poate fi considerata persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

2. Cu privire la dreptul de a fi scos din evidenta platitorilor de TVA la data la care a avut loc plata pentru care organul fiscal a stabilit obligații suplimentare, se rețin următoarele:

Contestatarul sustine ca avea dreptul de a solicita scoaterea din evidenta persoanelor înregistrate în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2011, în conformitate cu prevederile art.152 (7) din Codul fiscal. Ca urmare, la data de 30.04.2011, data efectuării plății de către ..., în temeiul contractului de prestări servicii nr. .. nu mai avea obligația de a colecta TVA.

Potrivit art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 152 - (7) **Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA** conform art. 153 care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs. Solicitarea se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 156¹. Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere a persoanelor impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanei impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153. Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la art. 156², indiferent de perioada fiscală aplicată conform art. 156¹, până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu.”

Conform dispozițiilor legale expres menționate mai sus, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației solicitarea contestatarului întrucât numai persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA poate solicita scoaterea din evidenta persoanelor înregistrate în scopuri de TVA. Având în vedere faptul că domnul X nu era înregistrat în scopuri de TVA, deși avea această obligație, nu avea cum să solicite scoaterea din evidenta persoanelor înregistrate în scopuri de TVA.

3. Cu privire la afirmatia contestatarului precum ca organul fiscal nu poate invoca propria turpitudine, se rețin următoarele:

Contestatarul sustine ca organul fiscal avea obligația de a proceda la înregistrarea sa din oficiu în scopuri de TVA, conform art. 153 (8) din Codul fiscal, la data la care nu mai putea beneficia de regimul de scutire de la plata TVA conform Ordinului nr. 1786/2010, precum și de a instiinta contribuabilul cu privire la obligațiile sale și de a-l îndruma cu privire la obligația de a se înregistra în scopuri de TVA.

Potrivit art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 153.** - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

(...)

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu. “

Potrivit dispozițiilor legale antecitate, **obligatia inregistrării în scopuri de TVA revine în întregime persoanelor impozabile**, ceea ce nu exclude în niciun fel dreptul organelor fiscale de a înregistra din oficiu persoanele care nu-si indeplinesc aceasta obligație, cata vreme acest drept este exercitat în cadrul termenului legal de prescripție în materie fiscală.

Dacă s-ar admite ca lipsa înregistrării din partea organelor fiscale echivalează cu lipsa oricărui obligații în privința TVA pentru contestatar, în situația în care legea fiscală confera contribuabililor inițiativa înregistrării ca platitor de TVA, **ar însemna ca legea fiscală reglementează o obligație pur potestativă (si voluero) pentru contribuabili, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat**; dimpotriva, procedura de înregistrare ca platitor de TVA are în vedere ipoteza contribuabilului diligent și de bună credință, caruia îi acordă prerogativa inițierii acestei proceduri, fiind inadmisibilă ca lipsa unei asemenea înregistrări să profite tocmai persoanei careia îi aparține culpa neînregistrării, pentru a obține exonerarea obligațiilor ce decurg din calitatea de persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată.

Or, o asemenea susținere echivalează cu fundamentarea contestației pe propria culpă a contestatarului, nerespectarea prevederilor legale prin neînregistrarea ca platitor de taxă fiindu-i în întregime imputabilă.

În speta, sunt incidente și dispozițiile art. 64, art. 94 și art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, potrivit cărora:

Codul de procedură fiscală:

“Art. 64 - Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

“Art. 94 - (2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse; (...)”

“Art. 105 - (1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. “

Norme metodologice:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

“102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală sunt aplicabile.”

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate, în cadrul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația examinării tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, prin verificarea tuturor evidentelor contribuabilului în conformitate cu dispozițiile fiscale aplicabile în materie.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca în cazul persoanelor impozabile care nu au solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea lor în scopuri de taxă, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata la buget a taxei pe care persoanele în cauză ar fi fost obligate să o colecteze până în momentul înregistrării ca platitoare de TVA, contestația urmand a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica impozabila datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ... domnul X a fost obligat la plata majorarilor, dobanzilor de intarziere in suma de ... lei calculate pana la data de 11.03.2015 si penalitatilor de intarziere in suma de ... lei, calculate pana in data de 30.06.2013.

In drept, în ceea ce privește calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, astfel:

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

"Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și 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 este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 în vigoare de la 01.03.2014:

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

"Art. 120¹- Penalitati de intarziere (in vigoare pana la 30.06.2013)

(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.”

Art. 120¹ - *Penalitati de intarziere (in vigoare de la 01.07.2013)*

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Avand in vedere ca stabilirea in sarcina contestatorului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste debitele de natura taxei pe valoarea adaugata stabilite prin decizia de impunere nr. ... contestatia a fost respinsa ca neintemeiata in conformitate cu cele retinute la pct. 3.1. din prezenta decizie, coroborat cu principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, se vor aplica si pentru acest capat de cerere prevederile art. 216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si se va respinge ca neintemeiata si pentru suma de ... lei cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7, art. 11, art. 125¹, art. 126, art. 127, art. 150, art. 152, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 19, pct. 62, pct. 66, pct. 67 din Normele metodologice date in aplicarea titlului VI "*Taxa pe valoarea adaugata*", aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 64, art. 94, art. 105, art. 119, art. 120, art. 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completarile ulterioare, pct. 102.1 și pct. 102.2 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr.1050/2004

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului .. a Finantelor Publice pentru TVA in suma de ...**lei** si accesoriiile aferente in suma de .. **lei**.

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.