

NR./362/IL

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ...,a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscala, Serviciul Inspecție Fiscala Persoane Fizice , prin adresa nr.... cu privire la contestatia formulata de domnul cu... domiciliul in ... ,str.... nr....bl. ... ,et. ...,ap..., judetul ... ,avand CNP

Obiectul contestatiei il constituie Decizia de impunere nr. ... si Raportul de inspectie fiscala nr..., cu privire la suma de ... lei reprezentand :

- ... **lei TVA** :

-.... **lei majorari de intarziere TVA** ,

-..... **lei penalitati de intarziere aferente T.V.A.**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala in raport cu data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv ... conform semnaturii de primire de pe actul atacat, aflat in copie la dosarul cauzei si data transmiterii prin posta a contestatiei respectiv ... asa cum reiese din amprenta stampilei Oficiului postal de pe plicul aflat in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice Ialomita prin biroul solutionarea contestatiilor,constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 si art.209 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala,este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

1. **I.- Domnul ...a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si Deciziei de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual, inregistrata sub **nr.....**, prin care a fost obligat la plata urmatoarelor sume: .. **lei reprezentand TVA** , ... **lei reprezentand majorari de intarziere si ... lei reprezentand penalitati de intarziere**, pe care le consider ca fiind **nelegale**.

Contestatarul arata ca in perioada ... a fost supus unei inspectii fiscale, avand ca obiect impozitul pe venit pentru anii

In urma inspectiei fiscale a fost intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. ..., Decizia de impunere nr.... si Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.

Domnul ... mai arata faptul ca este persoana fizica si obtine venituri din drepturi de proprietate intelectuala, in baza contractelor nr.... , nr. .. si nr. ..., incheiate cu SC .., respectiv SC .. SRL

Prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca a depasit plafonul de scutire de TVA in suma de .. in luna, avand obligatia ca in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal.

De asemenea,mentioneaza ca a formulat contestatie din urmatoarele motive :

1.A Inspectorii fiscali au depasit obiectul inspectiei respectiv verificarea modului de stabilire a impozitului pe venit pentru anii ...:

Petentul arata ca obiectul inspectiei fiscale in constituie „verificarea modului de stabilire a *impozitului pe venit* -Legea nr. 571/2003 -*pentru anii ..*” si in mod evident aceasta presupune analizarea conformitatii declaratiilor de venit cu documentele contabile exclusiv pentru anii fiscali .., deci, pentru perioada ...

Cu toate acestea, tot din raportul de inspectie fiscala reiese ca perioada supusa inspectiei fiscale a fost ..., asadar depasind anul fiscal ...

De asemenea considera ca analizarea documentelor contabile aferente anului fiscal .. este nejustificata, avand in vedere ca acest an fiscal nu s-a incheiat, ca nu a facut nicio raportare cu privire la acest an fiscal, mai mult decat atat, pentru anul fiscal ... nu se poate calcula inca impozitul pe venit. Din aceasta perspectiva, o verificare documentelor contabile pentru impozitul pe venit pentru anul ... nu este posibila nici din punct de vedere juridic si nici logic.

Contestatarul invoca in sustinere dispozitiile art. 96 din Codul de procedura fiscala si considera ca a fost supus unei inspectii partiale care a vizat impozitul pe profit.Daca organul de inspectie fiscala ar fi considerat ca se impunea **extinderea** inspectiei fiscale si cu privire la TVA, ar fi trebuit sa ii aduca la cunostinta acest aspect printr-un ordin de serviciu si un aviz de inspectie fiscala cu privire la aceasta obligatie fiscala.

In acest sens, solicita verificarea ordinului de serviciu nr. ... si a avizului de inspectie fiscala nr. ... pentru a se stabili fara urma de indoiala care trebuia sa fie obiectul inspectiei fiscale sub aspectul obligatiilor fiscale si al perioadei ce urmau sa fie verificate.

1B. Domnul ... arata ca prin raportul de inspectie fiscala nu se poate verifica corectitudinea sumei stabilite cu titlu de TVA in sarcina sa :

Conform **art. 65 din C.proc.fiscala**, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

Decizia de impunere referitoare la TVA a fost intocmita in urma inspectiei fiscale efectuate, iar sumele inscrise in aceasta decizie sunt cele calculate in conformitate cu ceea ce s-a retinut prin Raportul de inspectie fiscala.

Baza de impozitare pentru calculul TVA apare doar in decizia de impunere, nu si in raportul de inspectie fiscala, ea este de ... lei, fiind stabilita in mod global, pentru perioada

Contestatarul arata ca nu stie cum au ajuns organele fiscale la aceasta suma pentru ca baza de impozitare nu este calculata in raportul de inspectie fiscala si se afla in imposibilitatea *de a verifica veridicitatea si corectitudinea sumelor stabilite in sarcina sa ca obligatii flscale, aceasta nefiind calculata in mod transparent. Raportul de inspecție nu cuprinde baza de impunere la care s-a calculat TVA-ul, astfel ca nu se poate verifica conformitatea cu realitatea a sumei care apare in decizia de impunere ca baza de impozitare.*

2.Considera ca nu este platitor de TVA din pentru urmatoarele motive:

2.A Nu indeplineste conditiile legate pentru a putea fi considerat „persoana impozabila” conform dispozitiilor art. 127 alin. 1 din Codul fiscal deoarece potrivit art. 127 alin 1 din Codul fiscal este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, *de o maniera independenta* si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Nu actioneaza de o maniera independenta angajatii sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente care creeaza un raport angajator/angajat in ceea ce priveste conditiile de munca, remunerarea sau alte obligatii ale angajatorului (**art. 127 alin 3 din Codul fiscal**).

Astfel, legea face o distinctie clara intre independent din punct de vedere al realizarii venitului si independent din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata.

O persoana poate sa fie independenta din punct de vedere al realizarii venitului, insa se afla intr-o relatie de dependenta din punct de vedere al aplicarii TVA.

Asadar, pentru a putea fi considerata persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, o persoana trebuie sa desfasoare activitatea economica de o maniera independenta, aceasta fiind o conditie expres prevazuta de lege si obligatorie. Aplicarea taxei pe valoare adaugata presupune indeplinirea unor conditii specifice si determinante, care sunt prevazute de lege in mod imperativ.

Caracterul independent al activitatii nu se poate indeplini insa in cazul persoanelor fizice beneficiare de drepturi de proprietate intelectuala.

Astfel, considera ca daca din punct de vedere al realizarii venitului este independent, fiind platit printr-un contract in baza caruia, transmite informatiile pe care doreste sa le cunoasca beneficiarul, din punct de vedere al aplicarii taxei pe valoare adaugata nu este insa indeplinita conditia de independenta.

Domnul ... arata ca isi indeplineste obligatiile contractuale la sediul beneficiarului, astfel cum rezulta din contractul incheiat intre parti, foloseste baza materiala a beneficiarului si respecta conditiile de munca pe care acesta le impune.

Din acest punct de vedere arata ca este important de observat obiectul contractului incheiat intre parti si anume transmiterea de catre titular, beneficiarului a cunostintelor cu privire la **modalitatea de abordare a pietei de profit, strategia de dezvoltare, organizarea activitatii acestuia.**

In concluzie, arata ca nu este indeplinita in cazul sau conditia desfasurarii de o maniera independenta a activitati, pentru a fi persoana impozabila in conformitate cu dispozitiile art. 127 alin.1 din Codul fiscal.

2.B. Activitatea desfasurata nu reprezinta o prestare de servicii in sensul art. 129 din Codul fiscal.

Conform dispozitiilor **art. 129 alin. 3 litera b)**¹ prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt transferul si/sau transmiterea folosintei drepturilor de autor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale si a altor drepturi similare.

Dispozitiile mentionate sunt cele in vigoare in Considera ca activitatea desfasurata de dansul nu se incadreaza in categoria "transfer sau transmiterea unui drept

de autor" deoarece obiectul contractului in baza caruia isi desfasoara activitatea il reprezinta transmiterea anumitor cunostinte (in calitate de detinator al unui drept de know-how) catre beneficiar nu cu transmiterea know-how-ului in sine.

In concluzie, considera ca nu se incadreaza in dispozitiile art. 129 alin. 3 lit. b) astfel ca activitatea desfasurata nu reprezinta o prestare de servicii care sa fie supusa taxei pe valoare adaugata.

2.C. Incalcarea principiului neutralitatii masurilor fiscale (art. 3 litera a) din Codul fiscal).

Contestatarul arata ca pentru anul .., in conformitate cu dispozitiile legale in vigoare la acea data, a avut dreptul la cheltuieli deductibile in valoare de 40% din venitul brut, conform art. 50 litera a). In anul .., a avut dreptul la cheltuieli deductibile in valoare de 40% pana la .., si de 20% din venitul brut dupa aceasta data, conform modificarilor legislative intervenite.

De asemenea mentioneaza ca daca prin deducere la absurd ar fi platit TVA din luna, **ar fi putut sa deduca TVA doar in limita cotelor de cheltuieli forfetare.** Daca cheltuielile forfetare depasesc cota stabilita de lege (ex: 40% din venitul brut), acestea vor fi considerate *cheltuieli nedeductibile* din punct de vedere fiscal, cu consecinta ca **TVA-ul aferent sa fie nedeductibil.**

Prin limitarea dreptului de a deduce doar in limita cotelor de cheltuieli forfetare, persoanele care obtin venituri din drepturi de proprietate intelectuala **nu vor avea niciodata posibilitatea solicitarii rambursarii TVA.** In schimb, un alt contribuabil, sub o alta forma de organizare, spre exemplu o societate comerciala, isi va deduce integral atat cheltuiala, cat si TVA-ul, si chiar, in anumite situatii va putea solicita rambursare taxei pe valoare adaugata, lucru imposibil de realizat pentru cei platiti cu titlu de drepturi de proprietate intelectuala.

Pentru aceste motive, considera ca este exclusa interpretarea prevederilor legale in sensul celor mentionate in decizia atacata, cat timp **o astfel de abordare este incompatibila cu asigurarea conditiilor de egalitate intre contribuabili din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata, incalcand principiul neutralitatii masurilor fiscale consacrat in art. 3 litera a) din Codul fiscal** conform caruia *impozitele si taxele se bazeaza pe principiul neutralitatii masurilor fiscale in raport cu diferitele categorii de investitori si capitaluri, cu forma de proprietate, asigurand conditii egale investitorilor, capitalului roman si strain .*

3. Totodata contestatarul mai arata ca :chiar daca ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA:

A) Codul Fiscal nu prevede in mod expres o sanctiune in cazul neindeplinirii obligatiei legale, si, mai mult decat atat,

B) organele fiscale aveau obligatia sa il inregistreze, DIN OFICIU, in scop de TVA, conform art. 153 alin. 7 din Codul Fiscal.

In raport cu cele aratate mai sus considera ca sunt relevante urmatoarele dispozitii legale:

- **art. 152 alin. 6²:** Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei

cifra de afaceri [...] este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului.

- **art. 153 alin. 1 litera b)³**: Persoana impozabila care este stabilita in Romania, [...] 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 inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent [...] daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;

Legea prevede obligatia de inregistrare in scopuri de TVA daca cifra de afaceri anuala depaseste 35.000 euro, si prevede si termenul in care trebuie indeplinita aceasta obligatie.

Singura dispozitie relevanta este cuprinsa in **art. 153 alin. 7⁴** conform caruia: in cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.

Domnul ... considera ca in cazul neindeplinirii de catre persoana impozabila a obligatiei de inregistrare, Codul fiscal pune in sarcina organelor fiscale efectuarea acestor demersuri.

Considera ca nefiind inregistrat ca platitor de TVA, nu a calculat si nici nu colectat TVA, pentru ca, juridic, nici nu putea sa faca aceste operatiuni. Conform dispozitiilor **art. 152 alin 8 litera c)**, atata timp cat o persoana nu este inregistrata ca platitor de TVA, nu are voie sa mentioneze taxa pe factura, deci nu are dreptul sa perceapa TVA.

Codul de procedura fiscala consacra expres obligatiile ce revin organelor fiscale, in exercitarea de catre acestea a rolului activ si a derularii cu buna-credinta a raporturilor juridice de drept fiscal fata de contribuabili.

Astfel, potrivit dispozitiilor **art. 7 C.proc.fiscala:** (1) Organul fiscal **instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor** ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale. (2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, **din oficiu**, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata, organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecarui caz. (3) Organul fiscal are **obligatia sa examineze** in mod obiectiv starea de fapt, precum și **sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor** si a altor documente, **pentru corectarea declaratiilor** sau a documentelor, ori de cate ori este cazul. [...] (5) Organul fiscal **indruma contribuabilul in aplicarea prevederilor legislatiei fiscale**. Indrumarea se face fie ca urmare a solicitarii contribuabililor, fie din initiativa organului fiscal.

Cu alte cuvinte, organul fiscal trebuie sa respecte principiul predictibilitatii in

derularea raporturilor fiscale, inclusiv din punctul de vedere al procedurilor speciale de colectare a TVA, fiind inadmisibil ca normele legale sa fi interpretate si aplicate de o maniera care sa transforme aceasta activitate intr-o veritabila capcana juridica pentru contribuabilul de buna-credin|a.

In concluzie, arata ca impunerea platii unei taxe retroactiv, pe care nu a perceput-o de la beneficiarul activitatii generatoare de venituri, precum si penalitatile aferente, se constituie intr-o veritabila sanctiune al carei caracter nelegal deriva din lipsa unui text expres de lege care sa prevada, in conditiile in care o norma sanctionatorie .

II.-Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... formuleaza urmatorul punct de vedere :

In mod eronat contribuabilul invoca motivul ca inspectorii fiscali au depasit obiectul inspectiei fiscale deoarece au procedat corect in conformitate cu prevederile art.96,alin.2 din OG 92/2003 A si R ca “ inspectia fiscala se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare daca acestea prezinta interes pentru aplicarea legilor fiscale,iar depasirea plafonului de scutire la TVA prezinta un interes major din punct de vedere fiscal coroborate cu prevederile art.6 din OG 92/2003 A si R care prevede ca “ organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege ‘

In mod eronat contribuabilul mentioneaza ca extinderea inspectiei fiscale la TVA s-a efectuat in lipsa unui ordin de serviciu si a unui aviz de inspectie fiscala cu privire la aceasta obligatie fiscala deoarece pentru efectuarea inspectiei fiscale a fost emis ordinul de serviciu nr.... iar extinderea inspectiei fiscale asupra TVA a fost efectuata in baza considerentelor mai sus mentionate ,

Referitor la precizarea contribuabilului ca din continutul raportului de inspectie fiscala nu se poate verifica corectitudinea sumei stabilite cu titlu de TVA organele de control fac precizarea ca petentul sustine in mod eronat acest lucru deoarece din anexa care face parte integranta din raportul de inspectie fiscala ‘ Situatie TVA’ se poate determina foarte clar care este diferenta TVA de plata stabilita prin raportul de inspectie fiscala iar baza impozabila la care a fost calculata diferenta de TVA este compusa din sumele incasate conform contractelor de prestari servicii si a extraselor de cont pe care chiar contribuabilul le-a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala si se poate verifica astfel conformitatea cu realitate a sumei care apare in decizia de impunere ca baza de impozitare,

Contribuabilul in mod eronat sustine ca nu efectueaza prestari de servicii asa cum sunt mentionate la art.129 si ca nu este o persoana care desfasoara o activitate independenta din punct de vedere al realizarii venitului deoarece chiar din continutul contractelor de prestari servicii in baza carora contribuabilul isi defasoara activitatea se poate observa ca acestea nu contin nici o precizare care sa demonstreze relatia de dependenta pe care acesta sustine ca o are fata de beneficiarii prestarilor de servicii ,din

analiza contractelor de prestari servicii nu rezulta niciun element care sa demonstreze motivele invocate de contribuabil in sustinerea contestatiei

In mod eronat contribuabilul sustine ca nu s-a respectat principiul neutralitatii masurilor fiscale si ca in eventualitatea in care ar fi fost platitor de TVA nu putea sa deduca TVA decat in limite cheltuielilor forfetare aprobate in cuantum de 40 % sau 20 % deoarece modul de deducere al taxei pe valoare adaugata nu are nici o legatura cu cheltuielile deductibile forfetare acordate in baza prevederilor art.50 din Lg.571/2003 actualizata ci se face in baza registrelor de cumparari si de vanzari in conformitate cu prevederile art. 145 si 155 din Lg.571/2003 actualizata nefiind astfel nici o incalcare a principiului neutralitatii masurilor fiscale invocate de contribuabil ,cu atat mai mult cu cat contribuabilul nu a condus evidenta contabila in partida simpla .

Referitor la mentiunea contribuabilului ca in codul fiscal nu se prevede nici o sanctiune pentru neanregistrarea in termenul legal ca persoana impozabila in scopuri de TVA si ca in cazul neanregistrarii contribuabililor Codul fiscal pune in sarcina organelor fiscale efectuarea acestor demersuri se face mentiunea ca in mod eronat acesta invoca aceste motive in sustinerea contestatiei deoarece sanctionarea neanregistrarii in termenul legal ca platitor de TVA este prevazuta prin OG92/2003 A si R si nu prin Lg.571/2003 .Iar referitor la inregistrarea din oficiu de catre organele fiscale ca persoana impozabila in scopuri de TVA organele de control fac mentiunea ca petentul face confuzie intre organul fiscal teritorial la care este arondat contribuabilul (AFP ...i) si organul de inspectie fiscala (DGFP... - Activitatea de inspectie fiscala) care a procedat in mod corect in conformitate cu prevederile art.152,alin.6 din Lg.571/2003 actualizata si cu prevederile pct.62,alin.2,lit.a din hot.44/2004 privind NM de aplicare a codului fiscal iar mentiunile din contestatia contribuabilului nu au nici o legatura cu constatarile din Raportul de inspectie fiscala si din decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala .

Avand in vedere cele prezentate mai sus consideram ca au procedat corect si propun respingerea contestatiei domnului ... privind fondul contestatiei pentru suma totala ... lei (TVA - ... lei si Accesorii - .. lei).

III.-Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul de control se retin urmatoarele:

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr... ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.402830/28.06.2011 organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de 78954 lei , majorari de intarziere aferente un suma de 6694 lei si penalitati de intarziere aferente in suma de 7304 lei .

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca persoana fizica Ionita Marin a depasit plafonul de scutire TVA in suma de 35.000 de euro in cursul lunii septembrie 2009 ,avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii in conformitate cu prevederile art.152

alin.(2), alin.(3) si alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare .

Astfel ca pentru perioada 01.11.2009 -31.05.2011 organele de control au procedat la solicitarea platii TVA colectate pe care persoana fizica Ionita Marin o datora daca era inregistrata normal ,in conformitate cu art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 62 alin. 2 din H.G. 44/2004 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal .

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 126 al(1) si art. 127 al. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora :

ART. 126 Operațiuni impozabile

(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 Persoane impozabile și activitatea economică

(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

De mentionat sunt si prevederile art. 125 indice 1 pct.18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in care se precizeaza :

18. persoană impozabilă are înțelesul [art. 127](#) alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;

De asemenea potrivit defintiei data de codul fiscal la art.7 pct.1 si pct.4 termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

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

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus se retine ca orice persoana fizica devine persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata daca desfasoara de o maniera independentă și indiferent de loc, activități economice in scopul obtinerii de venit .

Din analiza dosarului cauzei se constata ca persoana fizica ... isi desfasoara activitatea in baza contractului nr. ... incheiat cu SC... si Contractului nr... incheiat cu SC ... constand in transmiterea catre beneficiar a cunostintelor sale cu privire la modalitatea de abordare a pietei de profil, strategia de dezvoltare si organizarea activitatii, in schimbul carora a obtinut venituri in conditiile stabilite in cele doua contracte .

In consecinta se retine ca pentru activitatea desfasurata persoana fizica ... este persoana impozabila din punct de vedere al TVA cu obligatia inregistrarii in scopuri de TVA.

In conformitate cu prevederile art. 152 al(1) si (6) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se stipuleaza :

ART. 152

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(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).

(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](#).

Referitor la art. 152 al(6) din Codul fiscal , prin pct. 62 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza :

„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 trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform [art. 153](#) din Codul fiscal, pe perioadă 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;”

Fata de prevederile legale mentionate, se retine ca orice persoana care efectueaza activitati economice in scopul obtinerii de venituri a caror valoare depaseste intr-un an plafonul legal de 35.000 euro trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A. .In situatia in care organele de inspectie fiscala constata neandepinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoare adaugata , vor solicita plata taxei pe care aceasta ar fi trebuit sa o colecteze 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.

Referitor la formele si intinderea inspectiei fiscale art. 96 alin.(2) din acelasi

act normativ se arata ca :

„(2) Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale.”

În ceea ce privește susținerea petentei ca din actul de control nu se poate stabili corectitudinea determinării de către organele de control a obligației de plată în suma de .. lei se reține :

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr... se constată că organele de control nu au precizat care este cifra de afaceri realizată de persoana fizică .. în luna septembrie .. , și nici care are este baza impozabilă a taxei pe valoare adăugată colectată în suma de .. lei și din ce este constituită aceasta (numărul și data documentelor, valoarea).

În conformitate cu prevederile art. 94 alin.(1) ,alin.(2) și (3) , art.96 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției 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 (...)."

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

(....)

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

De asemenea potrivit art. 7 alin. (2) din același act normativ **"organul fiscal**

este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz", iar conform art. 65 alin. (2) organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, se reţine că organul de inspecţie fiscală avea obligaţia să stabilească care este valoarea cifrei de afaceri realizată de petent în luna septembrie ..(când s-a depăşit plafonul minim de scutire de 35.000 euro), care este baza de impunere aferentă taxei pe valoare adăugată colectată în perioada *cuprinsă între data la care persoana fizică ... ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data identificării nerespectării prevederilor legale* (număr document , valoarea) .

Având în vedere faptul că în actul de control nu se precizează care este baza de impunere TVA şi din ce este constituită aceasta , organul de soluţionare a contestaţiei nu poate stabili dacă suma de .. lei reprezentând TVA colectată este corectă motiv pentru care va face aplicarea prevederilor aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevede că *"prin decizie se poate desfiinţa total sau parţial actul administrativ atacat, situaţie în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluţionare".*

În concluzie Decizia de impunere nr.... urmează să se desfiinţeze pentru suma de ... lei reprezentând TVA colectată , urmând ca organele de inspecţie fiscală , prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată , să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor , pentru aceeaşi perioadă şi acelaşi tip de impozit şi să stabilească :

- la ce dată contestatarul a depăşit plafonul minim de scutire de TVA de 35.000 euro şi care este cifra de afaceri realizată de petent la această dată ,
- care este baza impozabilă a taxei pe valoare adăugată colectată în perioada cuprinsă între data la care persoana fizică ... ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea şi data identificării nerespectării prevederilor legale şi din ce documente provine aceasta ,
- care este taxa pe valoare adăugată de plată .

La reanalizarea situaţiei vor fi avute în vedere şi celelalte susţineri ale contestatoarei.

În ceea ce priveşte majorările de întârziere aferente TVA în suma de .. lei leisi penalităţile de întârziere aferente TVA în suma de .. lei se reţine că acestea reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul motiv pentru care se va desfiinţa **Decizia de impunere nr... şi pentru acest capăt de cerere urmând ca organele de inspecţie fiscală să le recalculeze în funcţie de rezultatul reverificării.**

La reverificarea creanţei fiscale contestate, pentru care s-a dispus desfiinţarea parţială a actului atacat se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele

metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizeaza:

„102.5. In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”,

si prevederile **pct. 11.5, 11.6 si 11.7** din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se stipuleaza :

“ 11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Referitor la contestarea Raportului de inspectie fiscala nr. nr.... se retine ca acesta nu creeaza prin el insusi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a deciziei de impunere.

In conformitate cu art.109 din Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare -(1)Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris , in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2)La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus , dupa caz , fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale."

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

D E C I D E :

Art.1. Desfiintarea Deciziei de impunere nr. .. pentru suma de ... lei reprezentand :

- ... lei TVA :
- lei majorari de intarziere TVA ,
- lei penalitati de intarziere aferente T.V.A.

urmand ca organele de inspectie fiscala , prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata , sa efectueze o noua verificare a tuturor documentelor , pentru aceeaasi perioada si acelasi tip de impozit, avand in vedere strict considerntele deciziei de solutionare.

Art.2. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

Director Executiv,

.....