

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI NEAMT**

**DECIZIA NR. 143 DIN 31.03.2009
privind soluționarea contestației formulate de
EEE din ..., jud.Neamț,
înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr. 2343/24.02.2009**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a municipiului ..., prin adresa nr. .../23.02.2009 inregistrata la directie sub nr. .../24.02.2009, asupra contestatiei formulate de **EEE**, avand CNP ..., număr de înregistrare fiscala RO... si domiciliul in ..., . judetul Neamt.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../26.01.2009 privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plată de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... si are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 205 alin.(1) si (2), art.207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **EEE** din ..., jud. Neamt.

I. EEE din ..., formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .../26.01.2009 emisa de A.F.P. ... in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../26.01.2009, inregistrata la A.F.P. ... sub nr. .../16.02.2009 si la D.G.F.P. Neamt sub nr. .../24.02.2009, nefiind de acord cu taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei stabilita prin decizie si nici cu accesoriile aferente, in suma de ... lei, calculate de organele de inspectie fiscala in baza urmatoarelor constatări:

- contribuabilul nu a fost înregistrat ca platitor TVA la termenul prevăzut de lege, respectiv 01.01.2008 conform pct. 62 alin. (2), lit. a) din H.G. nr. 44/2004;

- la control s-a stabilit ca s-a atins și depășit plafonul de scutire în luna decembrie 2007, astfel ca avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului;

- în timpul controlului s-a emis Dispoziția de măsuri nr. .../07.01.2009 prin care s-a dispus înregistrarea în scopuri de TVA ;

- pentru perioada verificată , respectiv 01.01.2008 – 31.12.2008, organul fiscal a stabilit obligații de plată reprezentând TVA, calculată asupra veniturilor obținute de contribuabil din exercitarea contractului de mandat nr... /26.05.2005, și majorări de întârziere aferente.

Motivatia petentei în sustinerea faptului ca nu datoreaza TVA pentru veniturile obținute din activitatea desfășurată este aceea ca este considerată persoana impozabilă din punct de vedere al TVA persoana care acționează de o manieră independentă, desfășurând activități economice , oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Prin cele expuse în contestație, susținute cu documentele anexate, contestatara arată ca **activitatea pe care o desfășoară în baza contractului de mandat încheiat în baza art. 942 și următoarele din Codul civil nu este exercitată de o manieră independentă, ci într-un regim de subordonare deplină față de mandant, activitatea desfășurându-se sub supravegherea și controlul acestuia, contractul dând naștere unor raporturi de prepușenie, similare cu cele care se nasc între angajator și angajat în baza contractului de muncă.**

Având în vedere condițiile în care se desfășoară activitatea sa ca mandatar, petenta consideră ca nu îi sunt aplicabile prevederile legale referitoare la taxa pe valoarea adăugată invocate de organele de inspecție fiscală și solicită admiterea contestației, cu anularea în întregime a Deciziei de impunere nr. .../26.01.2009 prin care s-au stabilit în sarcina sa ca sume de plată taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei și accesorii în suma de ... lei.

În finalul contestației petenta menționează ca separat a formulat contestație și împotriva Dispoziției nr. .../07.01.2009 prin care organul fiscal i-a dispus ca măsura înregistrarea în scopuri de TVA.

II. Prin Decizia de impunere nr..../26.01.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră, având la baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../26.01.2009, întocmit de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Neamț pentru EEE din ..., organele de inspecție fiscală au stabilit ca pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 aceasta datorează TVA în suma de ... lei pentru o bază impozabilă în suma de ... lei stabilită suplimentar, precum și majorări de întârziere în suma de ... lei calculate pentru perioada 26.07.2008 – 12.01.2009.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, la **capitolul 4.1.2 "Motivul de fapt"** al deciziei de impunere se menționează ca "TVA stabilită suplimentar la control în suma de ... lei provine din TVA colectată

nedeclarata aferenta veniturilor incasate in suma de ... lei. Pentru accesorii: s-au calculat majorari in suma de ... lei pentru neplata la termen.”

La **capitolul 4.1.2 "Temei legal"** se invocă:

- art. 137 alin. (1) si art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare – în legatura cu baza de impozitare si cota de impozitare;
- art. 152 alin. (1) si (6), art. 153 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 62 (1), (2) lit. a), alin. (6) din H.G. nr. 44/2004 – Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare – in legătura cu plafonul de scutire in funcție de cifra de afaceri si cu inregistrarea contribuabililor în scopuri de TVA;
- art. 119 din O.G. nr. 92/2003 republicată – pentru calculul majorarilor de întârziere.

In Raportul de inspectie fiscala nr. .../26.01.2009 intocmit de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. ..., referitor la taxa pe valoarea adaugata se retin mai multe aspecte, si anume:

- contribuabila nu tine evidenta in partida simpla, declarând veniturile obținute pe baza documentelor emise de platitorul de venit ;
- nu deține jurnalele de TVA potrivit pct. 62, alin. (1) din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare ;
- nu a fost înregistrată ca plătitor de TVA la termenul prevăzut de lege, respectiv 01.01.2008 conform pct. 62 alin. (2) lit. a) din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare;
- la control s-a constatat ca aceasta contribuabila a atins si a depășit plafonul de scutire TVA in luna decembrie 2007, avand obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA incepând cu data de 01.01.2008;
- nu a depus deconturi TVA.

În timpul controlului contribuabila a depus Declaratia de mentiuni – înregistrare in scopuri de TVA – organul fiscal urmand să emita Certificatul de înregistrare în scopuri de TVA.

Pe baza adeverinței fara număr si dată emisă de S.C. ... S.R.L. ..., în care sunt prezentate veniturile incasate in anul 2008 de doamna EEE, organele de inspectie fiscala au stabilit că pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 contribuabila datorează, cu termen de declarare si plată trimestrial, TVA in sumă de ... lei, astfel:

.....

TVA colectata la control este egala cu TVA de plata intrucat pentru perioada verificată contribuabila nu a prezentat documente din care să rezulte TVA deductibilă. Prevederile legale nerespectate înscrise in raportul de inspectie fiscala sunt cele inscrise și în decizia de impunere.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

Prin cauza supusa solutionarii Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este învestită sa se pronunte daca este legala măsura

Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice ... de a stabili in sarcina EEE din ..., prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .../26.01.2009, a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de ... lei.

In fapt,

Doamna EEE din ... a obtinut venituri in baza contractului de mandat nr. .../26.05.2005, modificat si completat cu actele aditionale incheiate la 01.09.2005, 01.03.2007 si 24.05.2007, incheiat cu S.C. ...S.R.L. Potrivit celor prevăzute in contractul de mandat, doamna Fecioru Elena a fost împuternicita să coordoneze, sa controleze si sa supravegheze activitatea desfașurata de mandant in zona de distribuție Remunerația pentru activitatea desfășurata a fost stabilita într-un anumit quantum din încasările aferente rețelei de distribuție si din vânzările mandantului.

Cu ocazia efectuării inspecției fiscale la **EEE** din ..., organele de inspectie fiscala au constatat că în anul 2007 aceasta a obtinut un venit brut în suma de ... lei, in luna decembrie depășind plafonul de 35.000 euro până la care contribuabila beneficia de regimul special de scutire TVA, astfel că aceasta avea obligatia de a se inregistra în scopuri de TVA potrivit reglementărilor legale.

Prin Decizia de impunere nr. .../26.01.2009, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina EEE din ... suma de ... lei cu titlu de TVA de plata pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 si ... lei cu titlu de majorari de întârziere.

TVA de plata in suma de ... lei a fost stabilita la nivelul taxei colectate in cota de 19% aplicată la baza de impozitare de ... lei reprezentand veniturile obtinute de contribuabila in anul 2008 în baza contractului de mandat nr. ... /26.05.2005 si a actelor adiționale de completare a acestuia, contract încheiat cu S.C. ... S.R.L. in vederea coordonării, controlării si supravegherii activității de vânzare a produselor mandantului in zona de distributie

Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere petenta arată ca activitatea desfășurata de ea este o activitate in relație de dependență față de mandant similară cu cea desfășurată in baza unui contract de muncă, în timp ce legislația în baza căreia i-a fost stabilită taxa pe valoarea adaugată de plata se aplica persoanelor care desfășoară activități de o manieră independentă.

Ulterior depunerii contestației, cu adresa .../23.02.2009 A.F.P. ... a solicitat de la S.C. ... S.R.L. informații privind natura veniturilor realizate de domna EEE in perioada 2005-2008 in baza contractului de mandat nr. .../2005, respectiv dacă acestea au fost de natură salarială sau asimilate, în sensul Titlului III cap. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare. Cu adresa nr. .../23.02.2009, societatea a comunicat organului fiscal faptul că activitatea doamnei EEE in legătură cu mandantul se desfășoară în schimbul unei remunerații, impozitată potrivit Codului fiscal prin reținere la sursă prin aplicarea unei cote de 10% asupra venitului brut, sumele plătite în baza contractului de mandat nefiind de natura salarială, fără obligația

societății de a calcula obligațiile de asigurări sociale, sănătate și șomaj prevăzute de lege.

In drept,

Referitor la operațiunile impozabile și persoanele impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, precum și la operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum era în vigoare în anul 2007, prevede următoarele:

- la 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);”

-la 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.

(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.”

- la art. 128

„*Livrarea de bunuri*

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

-la art. 129

„*Prestarea de servicii*

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) O persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ca intermediar în prestarea de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși aceste servicii, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare precizează la punctul 7 alin.(3), referitor la art. 129, următoarele:

*„Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. **În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial.** În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.”*

Reglementările privind mandatul comercial sunt cuprinse în Titlul XI din Codul comercial emis de Parlamentul României în anul 1887.

În art. 152 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare se reglementează regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, respectiv:

*„(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).
întreagă.*

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de

servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, [...]

(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 calculul majorarilor de intarziere, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare prevede urmatoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- la art.120 alin.(1)

“Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Fata de motivele de fapt si de drept expuse mai sus retinem urmatoarele:

În cursul anului 2007 EEE a **obținut venituri în suma bruta de ... lei în baza contractului de mandat nr. .../1995** încheiat cu S.C. ...S.R.L.

Potrivit dispozitiilor legale citate anterior, **activitatea unei persoane desfășurată în baza unui contract de mandat se incadrează în categoria prestărilor de servicii prevăzute la art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 si la pct. 7 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.** Prestările de servicii de natura celor desfășurate de EEE sunt operațiuni impozabile in accepțiunea art. 126 din Codul fiscal, calitatea de persoană impozabilă a petentei fiind dată de natura de activitate economică a activității desfășurate de aceasta, pe baza contractului de mandat.

Contestatoarea arata că nu este persoană impozabilă deoarece activitatea sa este subordonata mandantului, însă **la art. 127 alin. (3) din Codul fiscal sunt specificate expres categoriile de persoane care nu actionează de o manieră independentă, respectiv cele care sunt legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat in ceea ce privește relația cu angajatorul, nefiind cazul doamnei EEE.** In același sens s-a pronunțat si S.C. ... S.R.L. prin adresa nr. .../23.02.2009, înregistrată la A.F.P. ... sub nr. ... /23.02.2009, comunicata organului fiscal ca răspuns la solicitarea formulată in

data de 19.02.2009, respectiv că sumele plătite în baza contractului de mandat nr. .../2005 nu sunt de natura salariilor sau asimilate acestora.

Avand în vedere ca legislația încadrează foarte clar veniturile obținute din desfășurarea unei activități în baza unui contract de mandat încheiat conform Codului comercial, si nu Codului civil art. 942 si următoarele, așa cum susține contestatoarea, **organul de inspectie fiscala a procedat in mod legal stabilind că EEE a obținut în cursul anului 2007 venituri impozabile din punct de vedere al TVA.** Astfel, contribuabilei îi sunt aplicabile prevederile legale referitoare la înregistrarea in scopuri de TVA deoarece în luna decembrie 2007 veniturile realizate de la începutul anului au depășit plafonul de scutire de 35.000 euro prevăzut la art. 152 alin. (1), contribuabila fiind obligata, conform art. 152 alin. (6) să se înregistreze în scopuri de TVA începand cu 01.02.2008. Din consultarea bazei de date a organului fiscal și din cele înscrise în Raportul de inspectie fiscala nr. .../26.01.2009 a rezultat ca EEE s-a înregistrat în scopuri de TVA începand cu data de 01.02.2009 prin depunerea Declaratiei de mentiuni cu nr. .../08.01.2009.

In concluzie, **diferenta de taxa pe valoarea adaugată in suma totala de ... lei a fost legal stabilita de organele de inspectie fiscala, urmand a se respinge contestatia doamnei EEE ca neintemeiata.**

Referitor la majorările de întârziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilită suplimentar in suma de ... lei, precizam ca stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut intreg debitul reprezentand diferenta de TVA, aceasta datoreaza si majorările de întârziere aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", urmand a se respinge contestatia petentei ca neintemeiată si pentru acest capăt de cerere.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin. (1) si art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E:

Respingerea contestației formulate de **EEE** din, jud. Neamț pentru suma de **... lei**, reprezentand:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata, **sume stabilite prin Decizia de impunere nr. .../26.01.2009 si Raportul de inspectie fiscala nr. .../26.01.2009, emise de Administratia Finantelor Publice**

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacata la Tribunalul Neamt in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.