

excepții, stabilind prin art. 127 alin.3 că nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă. Deci, legea nu consideră persoanele impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată persoanele care se încadrează în excepția reglementată de acest articol. Arată că acest text din Codul fiscal cuprinde două teze, prima referându-se la persoanele legate de angajator printr-un contract individual de muncă, iar cea de-a doua se referă la persoanele legate de angajator prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat. Apreciază că instanța de fond a interpretat greșit teza a doua, luând în considerare strict raporturile dintre angajator și angajat și stabilind că între părțile contractului de mandat, în baza căruia își desfășoară activitatea reclamanta, nu s-au stabilit raporturi de dreptul muncii între angajator și angajat, reclamanta fiind considerată persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată. Susține că reclamanta a încheiat un contract de mandat prin care a fost împuternicită să coordoneze, să controleze și să supravegheze întreaga activitate de vânzare a produselor mandantului pe zona de distribuție Moldova Nord. Arată că, în baza contractului mandantul s-a obligat să asigure reclamantei condițiile pentru desfășurarea activității ce face obiectul contractului. Având în vedere clauzele contractului consideră că reclamanta, față de însărcinarea primită nu acționează de o manieră independentă, fiind în speță, în prezența unor raporturi de subordonare.

În concluzie, consideră că în speță sunt incidente dispozițiile art.127 alin.3 teza a II din Legea nr.571/2003, reclamanta desfășurând activitatea ce face obiectul contractului, pentru mandant, în scopul eficientizării zonei de distribuție a acestuia, sub îndrumarea și controlul mandantului. Față de argumentele expuse solicită admiterea recursului, modificarea în tot a sentinței recurate, în sensul admiterii contestației formulată de reclamantă și anularea deciziei de impunere nr. [redacted] 2009 – privind obligațiile fiscale constând în taxa pe valoare adăugată și majorări de întârziere – emisă de pârâta A.F.P. [redacted]

Consilier juridic [redacted] pentru intimata A.F.P. [redacted] consideră că instanța de fond a dat o interpretare corectă dispozițiilor art.127 din Legea nr.571/2003, iar hotărârea pronunțată este legală și temeinică, sens în care solicită respingerea recursului, ca nefondat.

Consilier juridic Secure Irina, pentru D.G.F.P. [redacted] consideră că hotărârea instanței de fond este legală și temeinică, sens în care solicită respingerea recursului, ca nefondat, pentru motivele arătate în întâmpinare.

S-au declarat dezbaterile închise, cauza rămânând în pronunțare.

INSTANȚA
- deliberând -

Asupra recursului în materia contenciosului administrativ de față constată următoarele:

Prin sentința civilă nr. [redacted] din 21.07.2009 *Tribunalul* [redacted] a respins, ca nefondată, acțiunea formulată de reclamanta [redacted] în contradictoriu cu părțile Administrația Finanțelor Publice [redacted] și Direcția Generală a Finanțelor Publice [redacted].

Pentru a hotărî astfel, tribunalul a reținut următoarele:

Prin decizia de impunere nr. [redacted] din 26.01.2009 s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare de plată, respectiv suma de [redacted] lei cu titlu de TVA colectată, nedecarată, aferentă veniturilor încasate în sumă de [redacted] lei și suma de [redacted] lei majorări de întârziere. Aceste obligații fiscale au fost stabilite de organul fiscal urmare raportului de inspecție fiscală încheiat la 26.01.2009.

Contestația formulată de reclamant împotriva deciziei de impunere a fost soluționată prin Decizia nr. [redacted] din 31.03.2009 prin care s-a respins contestația formulată pentru suma totală de [redacted] lei.

În perioada 1.02.2007- 31.12.2007 reclamanta a înregistrat încasări în sumă totală de [redacted] lei, încasări rezultate din executarea contractului de mandat comercial încheiat cu S.C. [redacted] S.R.L.

Reclamanta a depășit în luna decembrie 2007 plafonul de scutire prevăzut de art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, astfel încât obligația înregistrată ca plătitor de TVA se impunea a fi îndeplinită potrivit dispozițiilor art.152 din Legea nr. 571/2003 până la data de 1.01.2008. Cum reclamanta nu a îndeplinit obligația de înregistrare ca plătitor de TVA și nu a achitat obligația fiscală datorată cu acest titlu pentru luna decembrie 2007, organul fiscal a reținut corect incidența în cauză a dispozițiilor legale care reglementează obligația de plată a TVA și a majorărilor în întârzierea plății.

Susținerile reclamantei, potrivit cărora nu este persoană impozabilă în sensul dispozițiilor art. 127 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 și că activitatea sa se încadrează în dispozițiile alin. 3 al acestui articol, nu pot fi primite. Astfel, reclamanta a obținut veniturile în baza contractului de mandat încheiat la 1.06.2005 cu SC [redacted] S.R.L., contract care a avut ca obiect coordonarea, controlul și supravegherea întregii activități de vânzare a produselor mandantului în zona de distribuție Moldova Nord. Or, între părțile contractante nu s-au stabilit raporturi de dreptul muncii, așa cum a invocat reclamanta. Mandatul are ca obiect principal încheierea de acte juridice cu terți, mandatul fiind reprezentantul mandatului în timp ce în contractul de muncă salariatul nu are calitatea de reprezentant, o eventuală împuternicire de reprezentare a salariatului constituind un act unilateral de dreptul muncii și nu un contract cum este cazul mandatului.

În aceste condiții, prestarea serviciului efectuat de reclamantă în interesul mandantului reprezentând o operațiune impozabilă conform dispozițiilor art.126 alin.1 lit. d și art.127 din Legea nr. 571/2003, persoana impozabilă fiind orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă, activități economice - activități care cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii (cum este cazul reclamantei), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

În condițiile în care art. 127 alin. 3 din Legea nr.571/2003 stabilește expres că nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente care creează un raport angajator/angajat și cum drepturile și obligațiile date de contractul de mandat în sarcina mandatarului nu se încadrează în aceste dispoziții, între părțile contractului de mandat nestabilindu-se nici un fel de raport angajator/angajat, instanța constată că din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată datorată de reclamantă, operațiunile desfășurate de aceasta sunt impozabile. În consecință și obligația stabilită de organul fiscal cu titlu de TVA și majorării de întârziere este legală, în cauză nefiind motive care să ducă la anularea deciziei contestate.

În termen legal, împotriva hotărârii tribunalului, reclamanta [REDACTAT] a formulat prezentul *recurs* în motivarea căruia a arătat următoarele:

Hotărârea tribunalului este netemeinică și nelegală deoarece a făcut o interpretare greșită a dispozițiilor art. 127 alin. 3 din Codul fiscal.

Una dintre cele 5 condiții stabilite de art. 126 din Codul fiscal pentru considerarea unei operațiuni ca fiind impozabilă este cea prevăzută la lit. c), ca livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să fie realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită prin art. 127 alin. 1 din Codul fiscal. exercitarea activității de o manieră independentă conduce la considerarea respectivei persoane ca persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în situația în care sunt îndeplinite și celelalte condiții prevăzute de art. 126 alin. 1 din Codul fiscal.

Art. 127 alin. 3 din Codul fiscal reglementate excepțiile de la exercitarea activității de o manieră independentă: personale legate de angajator printr-un contract individual de muncă, persoanele legate de angajator prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat. În acest din urmă caz, legiuitorul nu a avut în vedere raporturile tipice de muncă deoarece acestea sau naștere numai în baza contractului individual de muncă, ci raporturi reglementate de alte dispoziții legale și care prezintă unele dintre trăsăturile caracteristice ale raporturilor tipice de muncă, putând fi clasificate ca relații sociale de muncă în condițiile în care presupun prestarea de către o persoană fizică a unei munci în folosul celeilalte părți - persoană juridică, în schimbul unei remunerații.

Tribunalul a interpretat greșit dispozițiile art. 127 alin. 3 teza a II-a din Codul fiscal luând în considerare strict raporturile angajator-angajat. Având în vedere clauzele contractului de mandat nr. [redacted]/6.05.2006, condițiile de desfășurare a activității ce face obiectul contractului, drepturile și obligațiile părților, precum și modul în care trebuie interpretată teza a II-a a alin. 3 a art. 127 din Legea nr. 571/2003, ne aflăm în prezența unui instrument juridic din cele avute în vedere de Codul fiscal în reglementarea persoanelor care sunt considerate că nu acționează de o manieră independentă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Însărcinarea care i s-a încredințat în baza contractului de mandat privește, în principal, coordonarea activității desfășurate de agenții de vânzare. Mandantul s-a obligat să-i asigure condițiile pentru desfășurarea activității care face obiectul contractului. În baza acestui contract s-a angajat să presteze activitățile care fac obiectul contractului, pe zona de distribuție, în schimbul remunerației prevăzute la pct. 4.2, întreaga activitate desfășurându-se pentru și în folosul mandantului, cu obligația sa de a urmări creșterea vânzărilor mandantului în zona de distribuție, diminuarea cheltuielilor și, în consecință, creșterea eficienței zonei de distribuție a mandantului.

În exercitarea însărcinării primite nu acționează de o manieră independentă, existând raporturi de subordonare față de mandant, acționând sub directa îndrumare și controlul acestuia. Între mandant și mandatar poate exista acest raport de subordonare care își are tereciul în împrejurarea că o persoană juridică, mandantul, a încredințat o anumită însărcinare mandatarului, persoană fizică.

Mandantul este cel care stabilește modul în care trebuie să se desfășoare activitatea de desfăcere a produselor la punctul de lucru și pe zona de distribuție, stabilește sortimentele de produse, prețurile de vânzare, politica de vânzare, condițiile de desfăcere a produselor către clienții săi, dă indicații mandatarului și îndrumă activitatea acestuia prin note interne, note de lucru și note informative emise de compartimentele specializate ale mandantului și exercită supravegherea și controlul permanent.

Examinând hotărârea recurată în raport de criticile formulate și de dispozițiile fiscale aplicabile în materie, *curtea de apel* reține următoarele:

Este important de reținut că atât inspecția fiscală, cât și actele administrativ fiscale care i-au urmat privesc persoana fizică care desfășoară activități independente în mod individual P.F. [redacted] - având codul de înregistrare fiscală [redacted], stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare făcându-se în sarcina acestei entități juridice și nu în sarcina persoanei fizice (de drept civil) [redacted]. Așadar, impunerea fiscală vizează persoana fizică autorizată să desfășoare activități economice, singura care putea să încheie contractul de mandat din 1.06.2005 (înregistrat sub nr. [redacted]/26.05.2005), accesul la activitatea economică

nefiind recunoscut persoanelor fizice astfel cum sunt acestea reglementate de Decretul nr. 31/1954. Prin art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, *activitatea economică* este definită ca fiind activitatea agricolă, industrială, comercială, desfășurată pentru obținerea unor bunuri sau servicii a căror valoare poate fi exprimată în bani și care sunt destinate vânzării ori schimbului pe piețele organizate sau unor beneficiari determinați ori determinabili, în scopul obținerii unui profit (lit. a), iar *persoana fizică autorizată* este definită ca fiind persoana fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind în principal forța sa de muncă.

În calitatea sa de persoană fizică autorizată, P.F. [REDACTAT] a plătit, în perioada verificată, 2005-2008, impozitul pe venit de 10%, astfel cum s-a reținut prin raportul de inspecție fiscală [REDACTAT] 26.01.2009. Însă, în aceeași calitate, P.F. [REDACTAT] putea deveni și plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în funcție de cifra anuală de afaceri; prin anexa 6.2. la Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1766/2004 s-a prevăzut conținutul declarației necesare în scopul înregistrării fiscale, declarație în care solicitantul era ținut să completeze, la rubrica „Plătitor de T.V.A.”, cifra de afaceri anuală din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere prognozată a se obține în cursul anului fiscal din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, conform obiectului de activitate.

La momentul la care a depășit plafonul prevăzut de art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, P.F. [REDACTAT] avea obligația de a solicita, în conformitate cu art. 152 alin. 3 (în august 2006, devenit ulterior alin. 6) înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 începând cu august 2006. Or, reclamanta a formulat o astfel de cerere la data de 8.01.2009, cererea fiind înregistrată sub nr. 6.

Art. 152 se referă la persoana impozabilă, persoană a cărei definiție este redată în art. 125¹ din Codul fiscal (introdus prin Legea nr. 343/2006, în vigoare începând cu data de 1.01.2007). Astfel, potrivit pct. 18 *persoana 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. (Anterior, semnificațiile termenilor comuni întregului cod se regăseau exclusiv în art. 7, titlul I – *Dispoziții generale* – al Codului fiscal; astfel, *activitatea* a fost definită ca fiind orice activitate desfășurată de către o persoană în scopul obținerii de venit (pct. 1), *activitatea dependentă* a fost definită ca orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare (pct. 2), iar *activitatea independentă* – ca orice activitate desfășurată cu regularitate de către o persoană fizică, altă decât o activitate dependentă. Definiția dată activității dependente este utilă pentru identificarea veniturilor de natură salarială, toate activitățile care nu se caracterizează prin

relația de dependență conducând la obținerea de venituri care nu sunt de natură salarială. Definiția negativă a activității independente a fost necesară deoarece formele activității independente sunt nelimitate, neputând fi enumerate limitativ; prin urmare, tot ceea ce nu este activitate dependentă conduce la venituri din activități independente. La data de 1.01.2008, odată cu intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 106/2007, legiuitorul a exceptat de la definițiile cuprinse în art. 7, titlul VI avându-se în vedere că, prin Legea nr. 343/2006, au fost reglementate propriile semnificații ale termenilor și expresiilor folosite în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată).

P.F. [REDACTED] este o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. 1 din Codul fiscal, respectiv persoană impozabilă care desfășoară, de o manieră independentă, activitățile economice de natura celor prevăzute la alin. 2 al aceleiași articol. Desfășurarea activității de o manieră independentă rezultă din realizarea activității în conformitate, mai întâi, cu Legea nr. 300/2004, iar apoi, potrivit Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 44/2008, iar nu din desfășurarea activității din contractul de mandat de către persoana fizică Focioru Elena. Prin urmare, nu pot fi aplicate dispozițiile art. 127 alin. 3 din Codul fiscal invocate de recurență. În acest context și având în vedere faptul că agenții comerciali care desfășoară produsele pe zona de distribuție a reclamantei sunt angajați ai mandantului, sunt de reținut și dispozițiile art. 17 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 potrivit cărora „persoana fizică autorizată nu poate angaja cu contract de muncă terțe persoane pentru desfășurarea activității pentru care a fost autorizată și nici nu va fi considerată un angajat al unor terțe persoane cu care colaborează potrivit art. 16, chiar dacă colaborarea este exclusivă”.

Pe de altă parte, clauzele contractului de mandat referitoare la condițiile de muncă, remunerarea mandantului – care, potrivit art. 3.1. din contract este în cuantum de 6,3% din încasările aferente rețelei de distribuție și 2% din vânzările K.A. și este stabilită pentru prestațiile mandatarului – și celelalte obligații ale mandantului nu conturează un instrument juridic în sensul art. 127 alin. 3 teza a II-a din Codul fiscal, ci o prestare de servicii în sensul art. 129 alin. 3 din Codul fiscal. La lit. e) este prevăzută ca fiind operațiune din sfera prestărilor de servicii, serviciile de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau într-o prestare de servicii; or, ceea ce face P.F. [REDACTED] sunt tocmai serviciile de intermediere, efectuate în numele și în contul S.C. [REDACTED] S.R.L., intervenind în livrarea produselor acestei societăți, prin intermediul propriilor săi agenți de vânzări (agenții S.C. [REDACTED] și S.R.L.), în zona de distribuție a P.F. [REDACTED]. La lit. e) este prevăzută ca fiind operațiune din sfera prestărilor de servicii, angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu o altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o

situație; prin art. 4.2. lit. C) din contractul de mandat nr. 26/2005, mandatarul s-a obligat să nu producă, să nu promoveze și să nu vândă, pe toată durata mandatului, direct sau indirect, produse similare cu cele ale mandantului.

Totodată, sunt de reținut dispozițiile cuprinse în art. 7 alin. 3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, dispoziții date în aplicarea art. 129 alin. 3 lit. e din Codul fiscal. Potrivit acestor prevederi „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”.

Față de cele ce preced, curtea constată că motivele invocate în recurs nu pot determina modificarea ori casarea hotărârii tribunalului.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
D E C I D E

Respinge, ca nefondat, recursul declarat de recurenta-reclamantă [redacted] cu domiciliul în [redacted] nr. [redacted] Bl. [redacted] Ap. județul Neamț, împotriva sentinței civile nr. [redacted] din 28 iulie 2009, pronunțată Tribunalul [redacted] în dosarul nr. [redacted] 2009 în contradictoriu cu intimatele-părte Administrația Finanțelor Publice [redacted] și Direcția Generală a Finanțelor Publice Piatra [redacted], ambele cu sediul în Bd. [redacted] nr. [redacted], județul [redacted].

Irevocabilă.

Pronunțată în ședință publică, azi 14 ianuarie 2010.

PREȘEDINTE,

[redacted] JUDECĂTORI,

[redacted]
[redacted] R

GREFIER

[redacted]
H. [redacted]
[redacted]

Red.s. [redacted]
Red.d.r.- G.M.C.-
Tehnored.- G.M.C./C.M.- ex.5
26 ianuarie 2010