

DECIZIA nr. 779 din 23.10.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **DN**, cu domiciliul în Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de contribuabila DN prin avocați și în baza împuternicirii avocațiale .../2015.

Obiectul contestatiei, transmisa prin poștă în data de2015 și inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. 2015 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau într-o forma de asociere nr. diof/2015, emisă în baza raportului de inspectie fiscală nr. rif/2015 și comunicată sub semnătură în data de2015 cu adresa nr.2015, prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilei diferențe de obligații fiscale în sumă de **OT lei** reprezentând:

- DT lei diferențe suplimentare de TVA;
- AT lei dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, prin contestația formulată contribuabila DN solicită anularea dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr. disp/2015 și restituirea TVA achitată în sumă de RT lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila DN.

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

I. In baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2015 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector x a Finantelor Publice au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau într-o forma de asociere nr. diof/2015, prin care au stabilit in sarcina doamnei DN o diferență suplimentară de TVA în sumă de DT lei și accesorii aferente în sumă de AT lei pentru perioada supusă inspectiei fiscale 01.01.2010-09.04.2013.

II. Prin contestatia formulata contribuabila DN invoca faptul ca este o persoană care obține venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală și căreia le sunt încălcate drepturile de a nu deveni persoană impozabilă și de a nu fi supusă obligației de înregistrare în scopuri de TVA, demersul ANAF fiind contrar dreptului UE și jurisprudenței CEDO potrivit cărora exploatarea unui drept de proprietate intelectuală nu este un contrar de prestări de servicii, ci un contract de realizare a operei.

Contribuabila consideră că sumele cu titlu de TVA au fost plătite eronat prin interpretarea și aplicarea greșită a art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, iar conform art. 117 lit. d) Cod procedură fiscală astfel de sume se restituie la cererea plătitorilor.

În cazul său se aplică prevederile art. 127 alin. (3) din Codul fiscal, fiind legată de o manieră neindependentă de angajatorul MP SA, fiind un simplu angajat al acestuia, așa cum rezultă din prevederile contractelor de cesiune a drepturilor de autor, subsemnata neavând libertatea de a alege colaboratorii, orarul de lucru, baza materială a activității, iar riscul economic inerent fiind suportat de producătorul filmelor.

În privința deciziei de impunere, contribuabila DN susține că în cadrul inspecției fiscale s-a depășit cererea acesteia de restituire a sumelor plătite cu titlu de TVA, iar diferențele au fost stabilite pornind de la premisa că subsemnata este plătitoare de TVA pentru că desfășoară activități independente, premisă contestată chiar prin cererea de restituire a sumelor. De asemenea, în mod greșit s-a stabilit că plata TVA trebuia făcută lunar și nu trimestrial, motiv pentru care se solicită în principal anularea accesoriilor și în subsidiar recalcularea lor.

Textul actual al normelor metodologice 3 alin. (7¹) la art. 127 din Codul fiscal precizează condițiile în care persoanele legate de un angajator prin alte instrumente juridice în afara contractelor individuale de muncă nu acționează de o manieră independentă, sens în care s-a pronunțat și hotărârea CEJ în cauza C-202/90, iar vechiul text al acestor norme a fost anulat prin sentința civilă nr. 3277 pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 9092/2/2011 atașată contestației și din care se citează motivarea.

Contribuabila susține că TVA nu este o taxă pe valoarea adăugată, ci o taxă pe valoarea totală, iar în situația de fapt descrisă este o taxă "inventată". Cesiunea drepturilor de autor nu a fost supusă regimului TVA nici când a fost creată, nici când a fost vândută, iar subsemnata nu își poate exercita dreptul de deducere.

Mai mult decât atât, în anul 2015 s-a realizat un proiect de lege privind anularea unor obligații fiscale, care prevede anularea TVA aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, iar prin respingerea cererii de restituire a sumelor achitate de contribuabila se crează o discriminare față de situația unei persoane care, deși a depășit plafonul prevăzut de lege, nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA.

În privința dispoziției de măsuri nr. disp/2015 contribuabila invocă menționarea greșită a bazei legale și faptul că activitatea desfășurată nu se încadrează în categoria activităților independente, motiv pentru care nu trebuia depusă declarația informativă 394.

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

Perioada verificata: 01.01.2010-09.04.2013.

3.1. Referitor la TVA în sumă de DT lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa stabileasca diferente de TVA in sarcina unei persoane impozabile inregistrate in scopuri de taxa, in conditiile in care singura motivatie a contestatoarei este ca nu are statut de persoana impozabila.

În fapt, în vederea soluționării cererii înregistrate sub nr. 51484/24.07.2014 prin care persoana fizică DN a solicitat restituirea sumei de RP-x lei plătită cu titlu de TVA, organele fiscale din cadrul Administrației Sector x a Finantelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA aferentă perioadei 01.01.2010-09.04.2013, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. rif/2015, din care rezultă următoarele:

Persoana fizică DN a solicitat înregistrarea în scop de TVA prin depășirea plafonului de scutire conform art. 153 alin. (1) pct. 2 lit. b) din Codul fiscal și a fost înregistrată în acest scop începând cu data de 24.11.2009, deținând codul de înregistrare fiscală RO uuu. La cererea contribuabilei, înregistrarea în scop de TVA i-a fost anulată începând cu data de 09.04.2013 în temeiul prevederilor art. 152 alin. (7) din Codul fiscal.

În perioada supusă verificării contribuabila a obținut venituri din drepturi de proprietate intelectuală din derularea contractelor de cesiune a drepturilor de autor încheiate cu MP SA pentru scenariul a trei seriale de televiziune și a unui moment de sponsor difuzat în pauzele publicitare a unuia dintre seriale. Din contractele puse la dispoziție nu rezultă caracterul dependent al activității desfășurate.

În calitate de plătitor de TVA contribuabila a emis facturi cu TVA colectată, cu respectarea normelor legale în ceea ce privește întocmirea documentelor și cotele de TVA aplicate, facturile fiind cuprinse în plaja de numere alocate, iar facturile stornate înregistrate s-au datorat unor erori de facturare, așa cum rezultă din nota explicativă nr.2015.

Diferența în sumă de DT lei între TVA colectată de persoana fizică DN și declarată în deconturile de TVA în sumă de RT lei și TVA stabilită în urma inspecției fiscale în sumă de COL lei reprezintă, conform precizărilor din nota explicativă, o eroare a programului de calculator.

Din contralizatorul facturilor emise anexat raportului reiese că doamna DN a emis în perioada 11 ianuarie 2010-15 ianuarie 2013 un număr de 39 de facturi către MP SA și 2 facturi către DL SA, cu o bază impozabilă cumulată de BY lei și cu TVA colectată în sumă de COL lei.

În drept, potrivit art. 125, art. 125¹, art. 127, art. 129, art. 153, art. 156², art. 157 și art. 161² din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 125. - **Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat** conform prevederilor prezentului titlu".

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

11. **Directiva 112** este Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea

adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 347 din 11 decembrie 2006, cu modificările și completările ulterioare. Referirile din facturile transmise de furnizori/prestatori din alte state membre la articolele din Directiva a 6-a, respectiv Directiva 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 145 din 3 iunie 1977, vor fi considerate referiri la articolele corespunzătoare din Directiva 112, conform tabelului de corelări din anexa XII la această directivă;

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;

27. **taxă** înseamnă taxa pe valoarea adăugată, aplicabilă conform prezentului titlu;

28. **taxă colectată** reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii taxabile, efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 150-151¹;

29. **taxă deductibilă** reprezintă suma totală a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă pentru achizițiile efectuate;"

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

(3) **Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:**

b) **cesiunea bunurilor necorporale**, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: **transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor**, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;"

"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), trebuie să solicite **înregistrarea în scopuri de TVA** la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, 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;"

„Art. 156². - (1) **Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă**, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă".

"Art. 157. - (1) **Orice persoană trebuie să achite taxa de plată** organelor fiscale **până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile** prevăzute la art. 156² și 156³".

"Art. 161² - **Prezentul titlu transpune Directiva 112**, Directiva 83/181/CEE a Consiliului din 28 martie 1983 de stabilire a domeniului de aplicare a articolului 14 alineatul (1) litera d) din Directiva 77/388/CEE privind scutirea de la taxa pe valoarea adăugată a anumitor importuri finale de bunuri, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 105 din 23 aprilie 1983, cu modificările și completările ulterioare, Directiva 2007/74/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 privind scutirea de taxă pe valoarea adăugată și de accize pentru bunurile importate de către persoanele care călătoresc din țări terțe, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JOUE) nr. L 346 din 29 decembrie 2007, Directiva 2006/79/CE a Consiliului din 5 octombrie 2006 privind scutirea de impozit la import pentru loturile mici de bunuri cu caracter necomercial din țările terțe, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 286 din 17 octombrie 2006, Directiva 86/560/CEE - a treisprezecea directivă a Consiliului Comunităților Europene din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 326 din 21 noiembrie 1986, Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 44 din 20 februarie 2008.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că persoana fizică DN a depus în data de 19.10.2009 sub nr. 986893 la registratura organului fiscal Declarația de înregistrare fiscală/declarația de mențiuni pentru persoane fizice române (cod 020) prin care a declarat că desfășoară activitate constând în "drepturi de proprietate intelectuală" și a solicitat înregistrarea în scop de TVA de la înființare, prin bifarea corespunzătoare a căsuțelor din formular.

În data de 19.11.2009 contribuabila a depus la organul fiscal Declarația de înregistrare fiscală/declarația de mențiuni pentru persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii

libere (cod 070) prin care a declarat că desfășoară activitate constând în "drepturi de proprietate intelectuală" și a solicitat înregistrarea în scop de TVA prin depășirea plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, prin bifarea corespunzătoare a căsuțelor din formular.

În baza cererii contribuabilei organul fiscal a eliberat certificatul de înregistrare fiscală nr. 0733049 și certificatul de înregistrare în scopuri de TVA nr. 0727005, prin care **DN – persoană fizică a fost înregistrată în scop de TVA începând cu data de 24.11.2009.**

Ulterior, în data de 04.04.2013 doamna DN a depus Declarația de mențiuni privind anularea înregistrării în scop de TVA, în condițiile art. 152 alin. (7) din Codul fiscal, în cazul persoanelor impozabile, înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 (cod 096), în baza căreia organele fiscale au anulat înregistrarea în scop de TVA a contribuabilei începând cu data de 09.04.2013.

În perioada 24.11.2009-09.04.2013 cât a fost înregistrată în scop de TVA persoana fizică DN **a emis facturi cu TVA colectată către beneficiari** (39 de facturi către MP SA și 2 facturi către DL SA), a întocmit jurnale de vânzări, **a depus deconturi de TVA și a achitat TVA colectată** și evidențiată ca taxă de plată prin deconturile depuse.

Prin contestația formulată persoana fizică DN susține, în esență, că nu are calitatea de persoană impozabilă și s-a înregistrat în scop de TVA din interpretarea eronată a prevederilor legale, motiv pentru care se consideră îndreptățită la restituirea sumei achitate cu titlu de TVA în sumă de RT lei.

Susținerile contestatoarei sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei pentru motivele ce succed:

1. În primul rând, doamna DN este cea care, **din proprie inițiativă, s-a înregistrat în scopuri de TVA** și a declarat autorităților fiscale că drepturile de proprietate intelectuală sunt obținute de o manieră independentă, în cadrul unei activități economice, dovadă fiind cele două declarații de înregistrare fiscală depuse în 19.10.2009, respectiv 19.11.2009.

Se reține că, în calitate de parte (autor) al contractelor de cesiune a drepturilor de autor, contribuabila era cea mai în măsură să aprecieze dacă activitatea ce trebuia depusă pentru realizarea contractelor implica o relație de dependență față de cealaltă parte contractantă (producătorul), situația care nu putea fi combătută până la verificarea întreprinsă de organele fiscale în cadrul unei inspecții desfășurate în condițiile Codului de procedură fiscală.

Odată înregistrată în scopuri de TVA, până la momentul scoaterii din evidență (tot la cerere, ca urmare a realizării de venituri sunt plafonul de scutire) contribuabila a respectat principalele obligații ale plătitorilor de TVA, respectiv a emis facturi și a colectat TVA, a întocmit jurnale de vânzări, a întocmit și depus deconturi de TVA și a achitat la buget taxa colectată, după cum se prevede la art. 153, art. 156² și art. 157 din Codul fiscal, prevederi anterior citate.

2. Analizând, în subsidiar, toate motivațiile contestatoarei referitoare la statutul acesteia de persoană impozabilă se rețin următoarele:

2.1. După cum însăși contribuabila invocă, o persoană nu acționează de o manieră independentă atunci când activitatea este exercitată de o persoană care nu dispune de o libertate de organizare corespunzătoare în ceea ce privește resursele materiale și umane folosite pentru exercițiul activității în discuție, cum ar fi libertatea de a alege colaboratorii, orarul de lucru, baza materială necesare desfășurării activității sale, și riscul economic inerent acestei activități nu este suportat de această persoană (Cauza C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla împotriva Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, preluată în prezent și în normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal care transpune Directiva 2006/112/CE).

Din clauzele contractelor de cesiune a drepturilor (prezentate pro domo și în contestație) **nu rezultă caracterul de dependentă al raporturilor contractuale între beneficiar/producător și contribuabilă/autor (scenarist):**

- nu există nicio clauză în privința posibilității alegerii vreunui colaborator de către autor;

- nu există nicio clauză prin care producătorul s-a obligat să pună la dispoziție autorului baza sa materială ori umană pentru realizarea operei (de altfel, realizarea unui scenariu nu implică utilizarea vreunei baza materiale deosebite, de vreme ce opera/scenariul este o creație intelectuală);

- efectuarea unor intervenții în textul scenariului la cererea producătorului este similară cu orice solicitare pe care un beneficiar le face prestatorului în cadrul unui contract de prestări de servicii și nu schimbă caracterul de operă originală al scenariilor predate producătorilor;

- procesul-verbal de predare-primire semnat de ambele părți este chiar specific contractelor de prestări de servicii, reprezentând documentul justificativ care atestă că serviciile au fost efectiv prestate;

- dreptul exclusiv al producătorului de a decide asupra celorlalți participanți la realizarea seriilor atestă faptul că autoarea nu putea dispune asupra resurselor (umane ale) producătorului;

- clauzele de confidențialitate și de neconcurență nu sunt specifice (asemănătoare) numai contractelor individuale de muncă, ci sunt clauze întâlnite și în cazul altor contracte (spre exemplu, clauza de neconcurență – art. 2.075 Cod civil etc.);

- existența unor termene de predare a scenariilor nu înseamnă stabilirea de către producător a unui orar de lucru pentru autor, în interiorul căruia autorul era obligat să creeze opera sa intelectuală (scenariul). De altfel, clauza referitoare la termenele la care trebuie să se stingă obligația debitorilor este întâlnită în toate contractele de prestări de servicii și nu numai;

- modalitatea de plată a sumelor nu este echivalentă cu plata salariului la intervale de timp de o lună întrucât contractele prevăd plata pe măsura predării episoadelor scenariilor, eventuala ritmicitate lunară înregistrată efectiv în timpul derulării contractelor neputând fi echivalată cu o plată de salarii;

- reținerea la sursă a impozitului pe venit este consecința modului de așezare a impozitului direct pe veniturile realizate de persoanele fizice, în care plătitorului de venit (producătorul în acest caz) îi revin obligații specifice în calcularea, reținerea la sursă și virarea impozitului, dar fără legătură cu modul de așezare al taxei pe valoarea adăugată, impozit indirect suportat de consumatorii final, dar perceput la bugetul de stat de către producătorii, comercianții,

prestatorii de servicii și alte persoane impozabile implicate pe lanțul tranzacțional;

- responsabilitatea producătorului în producerea serialului nu înseamnă transferarea riscului economic de la autor la producător, așa cum susține contestatoarea, întrucât contractele în discuție nu au ca obiect producerea serialelor, ci realizarea scenariilor pentru seriale, iar riscul trebuia apreciat în raport de ceea ce autoarea s-a obligat;

- dimpotrivă, în cazul rezilierii unilaterale a contractului de către autor, acesta este obligat la plata unor sume cu titlu de clauză penală către producător, achitabile într-un timp foarte scurt (câteva zile) de la data rezilierii unilaterale, obligație care nu este specifică de niciun fel contractelor individuale de muncă.

Prin urmare, concluzia contestatoarei în sensul că nu a avut liberatatea de a alege colaboratorii, orarul de lucru, baza materială necesară și neasumarea riscului economic nu este susținută de niciun fel de clauzele contractelor prezentate în susținerea cauzei.

2.2. Acordarea **dreptului de exploatare a unui drept de proprietate intelectuală este considerată o prestare de servicii** câtă vreme orice operațiune ce nu implică livrarea unui bun (fizic) este tratată, din punct de vedere al TVA, drept prestare de servicii conform art. 129 alin. (1) și alin. (3) lit. b) din Codul fiscal. Contrar alegațiilor contestatoarei în sensul că asemenea tratament fiscal aplicat cesiunii drepturilor de autor ar contraveni dreptului Uniunii Europene, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a statuat că principiul neutralității sistemului comun de TVA implica un domeniu foarte larg de aplicare a taxei, domeniu ce cuprinde toate etapele de producție, distribuție și furnizare de servicii (paragr. 10 din Cauza C-348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties). Astfel, în general, o activitate este considerată ca având caracter economic atunci când prezintă un caracter permanent și este efectuată contra unei remunerații primite de autorul operațiunii (paragr. 9 și 15 din cauza C-235/85 Tarile de Jos/Comisia, paragr. 18 din Cauza C-408/06 Landesanstalt für Landwirtschaft/Franz Götz).

Ca **activitatea autorilor/creatorilor de opere**, indiferent de natura acestor opere (literară, cinematografică, muzicală etc.) **este o activitate economică de natura prestatilor de servicii ce intra în sfera de aplicare a TVA** reiese indubitabil din faptul că, prin Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul comunitar a acordat, în regim de derogare pentru vechile state membre ale Uniunii și anumite state ce au aderat ulterior, scutire de plata TVA pentru prestarea de servicii de către autori, artiști, interpreți etc. (a se vedea anexa X partea B pct. 2 la directivă), scutire inaplicabila în România.

2.3. Sentința civilă nr. 3277 pronunțată de Curtea de Apel București în dosarul nr. 9092/2/2011 a anulat pct. 3 alin. (7[^]1) din Normele metodologice pe motiv că adaugă la lege prin modificarea indirectă a art. 7 din Codul fiscal și contrazice prevederile art. 127 din Codul fiscal, însă inspecția fiscală nu s-a întemeiat pe prevederile normelor metodologice anulate, iar considerentele acestora au fost avute în vedere în analiza susținerilor contestatoarei.

2.4. Jurisprudența CEDO invocată nu are legătură cu cauza supusă soluționării în condițiile în care contribuabila însăși a interpretat și a aplicat corect legea fiscală, în concordanță cu interpretarea autorităților fiscale.

Prin urmare, sunt neîntemeiate motivațiile contestatoarei privind lipsa statutului său de persoană impozabilă și pretenția restituirii sumelor percepute cu titlu de TVA pe pretinsa interpretare și aplicare a legii în raport de dispozițiile Codului de procedură fiscală.

3. În al doilea rând, cel mai important **efect al înregistrării în scopuri a TVA al contribuabilei a fost emiterea de facturi cu TVA colectată, corolarul fiind posibilitatea beneficiarilor de a deduce taxa menționată în facturile emise de contribuabilă**. Cum beneficiarul celor 39 facturi emise de contribuabilă – MP SA cod de înregistrare fiscală 9325987 – era persoană impozabilă înregistrată în scop de TVA la momentul emiterii facturilor, acesta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA din facturile emise de contribuabila și și-a diminuat astfel taxă datorată, la rândul lui, către bugetul de stat.

În acest context considerațiile contestatoarei referitoare la natura fiscală a TVA, care nu ar fi o taxă pe valoarea adăgată, ci o taxă pe valoarea totală denotă necunoașterea mecanismului de percepere a TVA, impozit indirect suportat de consumatorii finali, dar perceput în fiecare stadiu de producție, distribuție și furnizare de bunuri și servicii prin intermediul persoanelor impozabile implicate în aceste stadii. Așa cum a reținut constant jurisprudența comunitară în materie, **mecanismul de percepere a TVA trebuie să asigure neutralitatea taxei pentru persoanele impozabile care o percep în numele statului, ea urmând să fie suportată numai de consumatorii finali** (populație, instituții publice, agenți economici neplătitori de TVA ori care realizează exclusiv operațiuni scutite etc.).

Mai concret, în speță, persoana fizică DN a emis facturi cu TVA și a colectat această taxă în contul bugetului de stat, a încasat-o de la beneficiarul facturilor și a virat-o mai departe la buget. La rândul său, beneficiarul MP SA și-a dedus TVA din facturile emise de persoana fizică DN, taxă astfel dedusă diminuând TVA pe care a colectat-o, la rândul său, de la propriii săi beneficiari (spre exemplu, societăți de cablu, societăți care au achiziționat dreptul de difuzare a serialelor etc.), astfel că suma taxei datorate de MP SA bugetului de stat a fost diminuată și cu TVA dedusă din facturile emise de contestatară. La rândul lor, propriii beneficiari ai MP SA și-au dedus TVA din facturile emise de această societate și au colectat TVA prin facturile emise către proprii clienți (spre exemplu, persoanele fizice abonate la diverse rețele de cablu), ajungându-se ca prin mecanismul de colectare și de deducere a TVA de către fiecare persoană impozabilă înregistrată în scop de TVA implicată în acest lanț tranzacțional taxa pe valoarea adăgată să fie suportată numai de clientul final (persoanele fizice care primesc facturi cu TVA pentru serviciile de difuzare TVA achiziționate, dar care nu mai pot recupera/deduce în vreun fel taxa achitată pentru serviciile respective).

În raport de mecanismul de percepere a TVA (colectare – deducere – repercutare către consumatorul final), **pretenția contestatoarei de a-i fi restituită TVA colectată peste nivelul onorariilor convenite cu beneficiarul**

și pe care acest beneficiar și-a dedus-o prin diminuarea propriei obligații de virare la buget în raport cu propria taxă colectată nu ar conduce decât la o diminuare nelegală a veniturilor cuvenite bugetului de stat și la o îmbogățire fără justă cauza a contestatoarei.

Or, din acest punct de vedere, jurisprudența comunitară a reținut că articolul 203 din Directiva 2006/112/CE care prevede că **orice persoană care menționează TVA-ul pe factură este obligată să plătească taxa menționată pe această factură**, independent de orice obligație de plată ca urmare a unei operațiuni supuse TVA (paragr. 26 din Cauza C-566/07 Stadeco, paragr. 22-23 din Cauza C-138/12 Rusedespred OOD), scopul prevederii fiind **eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale ce poate fi generat de dreptul de deducere exercitat de destinatarul facturii.**

Chiar și în ipoteza în care TVA-ul ar fi fost facturat din greșeală, fără a fi datorat, indiferent de motiv, jurisprudența comunitară a recunoscut că principiul neutralității TVA este respectat și regularizarea poate fi efectuată numai atunci când emitentul facturii a eliminat, în timp util, riscul pierderii de venituri fiscale.

În speță, deși reclamă restituirea TVA-ului pretins nedatorat, dar facturat și încasat, contestatoarea nu a emis și nu a transmis facturi de corecție către beneficiari în conformitate cu prevederile art. 159 din Codul fiscal, astfel că nu a eliminat în niciun fel riscul de pierdere de venituri ale bugetului general consolidat. În plus, **printr-un astfel de procedeu, contestatoarea s-ar afla în situația unei îmbogățiri fără justă cauză în raport cu bugetul de stat întrucât TVA achitată bugetului nu a fost suportată din veniturile proprii, ci a fost percepută de la beneficiari prin facturare peste onorariile convenite.**

De asemenea, O.M.F.P. nr. 2.250/2007 care reglementează o procedură de soluționare a cererilor de restituire a TVA nu poate constitui în vreun temei legal de restituire, în condițiile în care numai cererile depuse în condițiile Titlului VI din Codul fiscal pot fi soluționate prin această procedură, iar contestatoarea nu a indicat care ar fi temeiul legal (articolul de lege) din Titlul VI care i-ar da acest drept. Dimpotrivă, fiind vorba de TVA percepută pe perioada cât contestatoarea a fost înregistrată în scopuri de TVA, rambursarea TVA putea fi solicitată numai prin decontul de taxă, care este și cerere de rambursare, în conformitate cu prevederile art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal.

Prin urmare, pretențiile contestatoarei sunt neîntemeiate și din acest punct de vedere.

4. Totodată, se reține că situația contestatoarei, care s-a înregistrat din proprie inițiativă în scop de TVA și a obținut venituri din cesiunea dreptului de autor asupra unor scenarii de seriale de televiziune, a facturat veniturile cu TVA și a încasat TVA-ul de la beneficiari se deosebește net de situația altor persoane fizice implicate în realizarea serialelor – spre exemplu, actorii care au încheiat contracte de angajare actor cu producătorul – întrucât, în cazul actorilor, contractele conțineau clauze ce puteau releva o relație de dependență (producătorul pune la dispoziție baza materială necesară interpretării rolului, asigură transportul și cazarea în cazul deplasărilor la locul de filmare, răspundea de asigurarea medicală și plătea spitalizarea etc., iar actorul era obligat să

respecte cu strictețe orarul filmărilor stabilit de producător etc.), iar TVA a fost virată la bugetul de stat urmare colectării ei prin facturarea către beneficiari, nefiind stabilită de autoritățile fiscale în urma inspecției.

5. în privința proiectului de lege privind anularea unor obligații fiscale invocat se reține că acesta s-a concretizat în Legea nr. 209/2015 și vizează diferențele de TVA stabilite de organele fiscale ca urmare a depășirii plafonului și neînregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a legii (art. 3 din lege).

Or, în speță este evident că prevederile legii nu pot fi aplicate contestatoarei, nefiind îndeplinite condițiile legale pentru anulare, respectiv diferențele de obligații nu au fost stabilite ca urmare a neînregistrării în scopuri de TVA deoarece contribuabila a fost înregistrată la cerere în scop de TVA pe perioada 24.11.2009-09.04.2013.

Nici așa-zisa discriminare nu există întrucât, spre deosebire de situația persoanei care a depășit plafonul și nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, neemitând facturi cu TVA către beneficiari și urmând să suporte taxa nefacturată din patrimoniul propriu, contribuabila a fost înregistrată în scop de TVA și a emis facturi cu TVA, percepând și încasând taxa de la beneficiari și a virat-o mai departe la bugetul de stat.

6. În sfârșit, se reține și faptul că, în raport de TVA colectată suplimentar în urma inspecției fiscale în sumă de DT lei și stabilită ca diferență de plată prin decizia de impunere contestată contribuabila nu aduce nicio motivație de fapt și de drept.

În consecință, pentru considerentele ce preced contestația persoanei fizice DN formulată împotriva deciziei de impunere nr. diof/2015 prin care s-a stabilit diferența suplimentară de TVA în sumă de DT lei este neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de AT lei

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata taxa stabilita prin decizia de impunere contestata, iar efectuate in contul obligatiilor datorate nu au fost efectuate la scadenta legala.

În fapt, prin decizia de impunere nr. diof/2015 organele de inspectie fiscala au procedat si la stabilirea accesoriilor aferente TVA in cuantum total de AT lei, din care:

- AT1 lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere calculate pe perioada 26.05.2011 – 21.05.2015;
- AT2 lei penalități de întârziere calculate pe perioada 25.04.2012 – 21.05.2015.

Prin contestatia formulata persoana fizică DN consideră ca acestea au fost calculate eronat intrucat organul fiscal a stabilit în mod greșit faptul că plata TVA trebuia făcută lunar și trimestrial.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 111, art. 119, art. 120 și art. 1201 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 111. - (1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează."

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

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadența 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 înalță obligația de plată a dobanzilor**".

Referitor la scadența TVA sunt incidente prevederile art. 156¹, art. 156² și art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 156¹. - (1) **Perioada fiscală este luna calendaristică.**

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), **perioada fiscală este trimestrul calendaristic** pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat **o cifră de afaceri din operațiuni taxabile** și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), **care nu a depășit plafonul de 100.000 euro** al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri".

"Art. 156². - (1) **Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**".

"Art. 157. - (1) **Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³**".

Prin urmare, în cazul TVA scadența este dată de termenul de depunere a decontului de taxă, respectiv până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală, iar perioada fiscală este luna calendaristică și, numai prin excepție, este trimestrul calendaristic, dar numai dacă cifra de afaceri nu depășește plafonul de 100.000 euro.

În speță, persoana fizică DN înregistrată în scopuri de TVA din 24.11.2009 a înregistrat în anul 2010 o cifră de afaceri care a depășit plafonul de 100.000 euro (a emis facturi fără TVA în quantum de F lei), astfel că în anul 2011 perioada fiscală a fost luna calendaristică. În restul perioadei (anii 2010, 2012 și 2013) perioada fiscală a fost trimestrul calendaristic.

Rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit corect faptul că în anul 2011 perioada fiscală este luna calendaristică, aserțiunea contestatoarei privind stabilirea greșită a perioadei fiscale neavând niciun temei factic ori legal.

Având în vedere cele reținute anterior la pct. 3.1 din prezenta decizie și în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, contestația contribuabilei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru căpătul de cerere privind accesoriile aferente TVA în sumă de AT lei.

3.3. Referitor la dispoziția de măsuri nr. disp/2015

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii aferente acestora, ci la masuri de indeplinit de catre contribuabilă, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. disp/2015, organele de inspectie fiscala au dispus persoanei fizice DN – CIF uuu să întocmească și să depună la organul fiscal teritorial declarația informativă 394 pe perioada 01.01.2010-09.04.2013.

Contestația contribuabilei vizează și anularea dispoziției de măsuri pentru motivele prezentate la pg. 13 din contestație.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 205. - (1) **Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale** se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209. - (1) Contestațiile formulate împotriva **deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale **asimilate** deciziilor de impunere, **deciziilor pentru regularizarea situației** emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a

măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva **deciziei de reverificare** se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control; [...]."

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă *actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală* în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului**".

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 care stabilesc:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, **altele decât cele stipulate expres și limitativ** la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente".

Intrucât măsurile dispuse în sarcina persoanei fizice DN nu vizează nici stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici măsura de diminuare a pierderii fiscale ce poate face obiectul unei dispoziții de măsuri, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

"(2) **Contestațiile formulate împotriva unor alte acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente**".

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competența soluționare, Administrației Sector x a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 125, art. 125¹, art. 127, art. 129, art. 153, art. 156¹, art. 156², art. 157 și art. 161² din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 111 alin. (1), art. 120, art. 120¹, art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) și alin. (2) și 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014 și O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru

aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18

DECIDE:

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabila DN impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. diof/2015, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector x a Finantelor Publice pentru TVA si accesorii aferente in suma de OT lei.

2. Transmite Administratiei Sector x a Finantelor Publice contestatia formulata de contribuabila DN impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. dispX/2015.

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.