

DECIZIA nr. 797/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizată de Administratia Sector x a Finantelor Publice prin adresa nr. x/2015, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2015, asupra contestației formulată de **.X.**, cu sediul in Bucuresti, x, sector x .

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector x a Finantelor Publice sub nr. x/2015 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2015 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015 si comunicata prin remitere sub semnatura in data de x/2015, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de **x lei**, reprezentand TVA in suma de **x lei** si accesorii aferente in suma de **x lei**, precum si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectia fiscala nr.x/2015.

Contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015 a fost solutionata de Administratia Sector x a Finantelor Publice, ca organ fiscal emitent al actului atacat, prin Decizia nr. X/2015.

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, cu completarile si modificarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **.X.**

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. **.X.** contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2015 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administratiei Sector x a Finantelor Publice - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului TVA si accesorii in suma totala de x lei, pentru activitatea de avocatura si practician in insolventa.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit ca, contestatara a depasit plafonul de scutire de TVA fara a solicita inregistrarea in scopuri de TVA si fara a calcula si achita taxa pe valoarea adugata datorata bugetului general consolidat.

Contestatara considera ca textele de lege invocate de organele fiscale nu ii sunt aplicabile intrucat acestea nu fac referire la persoanele care desfasoara profesii liberale.

Prevederile legale invocate de organele fiscale nu fac referire la faptul ca in cazul persoanelor care desfasoara in acelasi timp mai multe profesii liberale, la calculul plafonului pentru inregistrarea ca platitor de TVA se va lua prin cumul valoarea totala a prestarilor de

servicii rezultata din toate tipurile de activitati desfasurate. Interpretarea data de organul fiscal notiunii de persoana impozabila este fortata si eronata, avand in vedere urmatoarele aspecte:

- Activitatile s-au desfasurat separat pe cele doua cabinete, respectiv cabinetul de avocat si cabinetul individual de insolventa, acestea fiind entitati distincte reglementate de doua legi de exercitare a profesiei diferite;

- Emiterea deciziilor de impunere anuale separate pe cele doua entitati de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice a creat o confuzie cu privire la faptul ca din punct de vedere al plafonului de TVA va fi considerata o singura entitate;

- Inspectorul fiscal de la care s-au solicitat lamuriri in cursul anilor 2010 si 2012 a comunicat contestatarei faptul ca nu este necesar sa se inregistreze ca platitor de TVA;

- Organele fiscale nu i-au pus in vedere ca este obligat sa se inregistreze ca platitor de TVA.

Administratia Sector x a Finantelor Publice avea obligatia de a inregistra din oficiu cabinetul de avocat ca platitor de TVA., pana cel mai tarziu dupa depunerea de catre acesta a declaratiei pe venitul global aferenta anului 2009.

Contestataro invoca faptul ca intrucat organele fiscale nu si-au indeplinit atributiile ce le reveneau potrivit dispozitiilor legale, este nelegala si abuziva masura dispusa de obligare a acesteia la plata accesoriilor.

Pe de alta parte, nerespectarea dispozitiilor legale de catre organele fiscale a dus la obligarea contestatarei de se inregistra ca platitor de TVA la nivelul anului 2015 desi atat in anul 2013 cat si in anul 2014 valoarea prestarilor de servicii a fost sub plafonul prevazut de dispozitiile art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Fata de argumentele prezentate .X. solicita desfiintarea Deciziei de impunere nr. x/2015, a Dispozitiei de masuri nr. x/2015 si a Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015.

II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr. x/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2015, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Sector x a Finantelor Publice - Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice au constatat următoarele:

Perioada verificată: x/2009-x/2014.

In baza art. 152 alin. (1) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat că, .X. trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent incepand cu data de **01.11.2009**, data depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro fiind in luna septembrie 2009.

Contribuabilul nu s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.11.2009, nu a depus deconturile de TVA la organul fiscal si nu a achitat TVA datorata.

In perioada 2009-2014, organul fiscal a constatat ca valoarea prestarilor de servicii in sfera de aplicare a TVA este in suma de x lei, careia ii corespunde TVA aferent in suma de x lei.

Pentru perioada x/2009-x/2014, conform raportului de inspectie fiscala, situatia se prezinta astfel:

- perioada x/2009-x/2010 - cota de TVA 19%

- prestari servicii avocatiale si de practician in insolventa x lei;

- TVA aferenta, determinata prin aplicarea procedurii sutei marite x lei;

- perioada x/2010-x/2014 - cota de TVA 24%	
- prestari servicii avocatiile si de practician in insolventa	x lei;
- TVA aferenta, determinata prin aplicarea procedului sutei marite	<u>x lei;</u>
Total TVA colectata conform inspectie fiscala	x lei

In confirmare cu prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, contribuabila prezinta declaratie pe proprie raspundere din care rezulta ca nu are posibilitatea recuperarii TVA de la dobanditor, astfel incat TVA este calculata prin aplicarea procedului sutei marite.

Pentru neplata TVA s-au calculat majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente pe perioada x/2009-x/2015 in suma totala de x lei.

Potrivit Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015, organele de inspectie fiscala au stabilit un termen de 3 zile de la data comunicarii acesteia pentru ca, .X. sa se inregistreze fiscal in scopuri de TVA.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru serviciile prestate în perioada 2009 - 2014 constând in prestari servicii avocatiile si de practician in insolventa, .X. datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care pe de-o parte, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015 s-a stabilit in sarcina contestatarului obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA, iar pe de alta parte, nu a declarat si virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, contestatara a efectuat in perioada supusa inspectiei fiscale prestari de servicii constand in servicii de avocatura si servicii de practician in insolventa.

Activitatea de avocatura este desfasurata de catre contribuabil inca din anul 2002 iar activitatea de practician in insolventa din decembrie 2007. Contribuabila dispune de codul de inregistrare fiscala nr. x, cele doua tipuri de activitati fiind derulate in baza acestei inregistrari fiscale.

Din cumularea celor doua tipuri de prestari servicii si analiza cronologica a acestora, organele de inspectie fiscala au constatat ca, contestatara a realizat o cifra de afaceri care a depasit plafonul de scutire TVA in luna septembrie 2009, devenind astfel platitor de TVA cu data de **01.11.2009**, data pana la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA fiind **10.10.2009**.

Cabinetul de avocatura nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, nu a declarat si nu a achitat TVA la bugetul general consolidat .

Astfel, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea TVA colectata din cele doua tipuri de activitati, avocatura si practician in insolventa, in baza facturilor emise de catre contribuabila, precum si a incasarilor pentru care contribuabila nu a emis facturi, stabilind urmatoarele obligatii de plata:

- TVA (pentru perioada x/2009-x/2014)	x lei;
- Dobanzi aferente TVA (pentru perioada x/2010-x/2015)	x lei;
- Penalitati de intarziere aferente TVA (pentru perioada x/2010-x/2015)	<u>x lei;</u>

TOTAL DE PLATA

x lei.

Prin Dispozitia de masuri stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015, organele de inspectie fiscala au stabilit un termen de 3 zile de la data comunicarii acesteia pentru ca, .X. sa se inregistreze fiscal in scopuri de TVA.

Prin contestatia formulata si inregistrata la Administratia Sector x a Finantelor Publice sub nr. x/2015, .X. a contestat si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015 solicitand anularea acesteia.

Prin Decizia nr. x/2015, Administratia Sector x a Finantelor Publice a solutionat cererea contestatarului inregistrata la organul fiscal sub nr. x/2015 referitor la capatul de cerere privind anularea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015, decizia fiind de respingere a contestatiei.

In concluzie, obligatia .X. de a se inregistra ca platitor TVA a fost stabilita printr-un act administrativ fiscal distinct, respectiv prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015, contestata si solutionata prin Decizia nr. x/2015 emisa de Administratia Sector x a Finantelor Publice, prin care s-a dispus respingerea contestatiei.

În drept, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, începând cu anul 2007, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal. Astfel, potrivit pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“62-(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 datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada 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; “

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii.**

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala nr. x/2015 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca in cursul lunii septembrie 2009 .X. a depasit plafonul de scutire TVA, devenind platitor de TVA incepand cu 01.11.2009.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care CABINET DE AVOCAT trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.10.2009), respectiv data la care a devenit platitor (01.11.2009) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art. 152 alin. (6) din Codul fiscal.

Prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada, .X. a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilului, avand in vedere urmatoarele considerente:

Invocarea de catre contestatara a faptului ca cele doua activitati sunt desfasurate separat pe cele doua cabinete, Cabinetul de avocat si respectiv Cabinetul individual de insolventa, fiind reglementate de doua legi de exercitare a profesiei diferite si ca insasi Administratia Sector x a Finantelor Publice a emis decizii de impunere anuala separate pe cele doua entitati, nu este relevanta deoarece acestea vizeaza impozitul pe venit si nu TVA, care este reglementata separat in legislatia fiscala. Mai mult, art. 1 alin (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Art. 1-(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

Astfel, motivarea faptului ca cele doua activitati desfasurate de cele doua cabinete sunt reglementate de legi distincte nu are relevanta din punct de vedere fiscal.

In acelasi sens s-a pronuntat si directia de specialitate din Ministerul Finantelor Publice care prin adresa nr. X/2012 precizeaza:

“Potrivit prevederilor art. 125¹ alin. (1) din Codul Fiscal, *prin activitate economica se intelege toate activitatile desfasurate de o persoana.*

Conform 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.

Potrivit alin. (2) al aceluiasi articol, *activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora.* De asemenea, constituie *activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.*

In conformitate cu prevederile art. 152 alin. (2) din Codul Fiscal, cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a *prestarilor de servicii efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere*, operatiunile rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in Romania conform art. 145 alin. (2) lit. b), operatiunile scutite cu drept de deducere si cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), *daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale, cu exceptia urmatoarelor:*

[...]

Prin urmare, având în vedere că, potrivit art. 125¹ alin. (1) din Codul Fiscal, **prin activitate economică se înțelege toate activitățile desfășurate de o persoană**, considerăm că în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, în conformitate cu prevederile legale, acestea devin **platitoare de TVA pentru toate activitățile economice desfășurate în calitate de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, indiferent de forma de organizare a activității**, ca urmare a depășirii plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul Fiscal, sau dacă persoana a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.”

Referitor la obligația organului fiscal de a-l înregistra din oficiu în scopuri de TVA pe contribuabil (cabinetul individual de avocatură), invocată de contestatar, potrivit prevederilor art. 152 și art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și 62 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada supusă impunerii, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că obligația de înregistrare în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire revine persoanei impozabile care a depășit plafonul, în speta cabinetul individual de avocatură.

Prin urmare, **natura operațiunilor realizate și regimul aplicabil poate fi cunoscut numai de persoana impozabilă care în funcție de operațiunile realizate**, trebuie să aibă în vedere și să identifice momentul la care trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor legale sau de către organele de inspecție fiscală, cu ocazia controalelor efectuate.

Astfel, chiar dacă contestatarul susține că a depășit la organul fiscal declarații din care să rezulte că venitul brut realizat de acesta a depășit plafonul de scutire, acesta nu este nicidecum un element relevant din perspectiva stabilirii obligației de înregistrare, având în vedere, pe de-o parte faptul că respectivele declarații nu sunt depuse în scopuri de TVA, ci în alte scopuri, fără a se menționa că organele de administrare fiscală care primesc respectivele declarații nu au atribuții în ceea ce privește verificarea operațiunilor reflectate în declarațiile respective și cu atât mai puțin stabilirea naturii acestora din perspectiva regimului TVA aplicabil.

Natura operațiunilor efectuate de contribuabili și regimul TVA aplicabil pot fi identificate numai de către organele de inspecție fiscală cu ocazia controalelor efectuate. Prin urmare, raportat la prevederile legale, organele de administrare fiscală nu puteau proceda la înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA fără constatările organelor de inspecție fiscală, întrucât din declarațiile fiscale depuse de contribuabil nu poate fi stabilită cifra de afaceri realizată de contribuabil, calculată potrivit dispozițiilor art. 152 alin 2 din Codul fiscal, în condițiile în care în declarația „200” depusă de acesta se evidențiază veniturile încasate, iar pentru stabilirea plafonului de TVA se are în vedere cifra de afaceri, respectiv veniturile facturate.

Asa cum am precizat anterior, operatiunile efectuate de persoana impozabila, pe baza carora se calculeaza plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal sunt identificate de catre organul fiscal numai cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale, ceea ce s-a si intamplat in cazul contribuabilului, intrucat organele de administrare fiscala nu au atributii in ceea ce priveste verificarea operatiunilor din declaratiile fiscale depuse de persoanele impozabile, cu atat mai mult cu cat nu este vorba de declaratii depuse in scopuri de TVA.

In contextul celor mentionate, trebuie subliniat, de asemenea, ca potrivit pct 62 alin 1 din norme, persoanele care aplica regimul special de scutire conform art. 152 din Codul fiscal au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului de vanzari. Aceasta obligatie instituita de legislatia in domeniul TVA privind tinerea evidentelor realizate de astfel de persoane cu ajutorul jurnalului de vanzari are ca scop, intre altele, identificarea de catre persoana impozabila a momentului depasirii plafonului de scutire si, implicit, a datei la care trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA.

Mai mult, **legislatia in domeniul TVA nu instituie in sarcina organelor fiscale obligatia de a inregistra in scopuri de TVA din oficiu persoanele impozabile de la momentul la care acestea depasesc plafonul de scutire**, intrucat un astfel de demers nu este posibil avand in vedere raportul dintre resursele organelor fiscale si numarul persoanelor impozabile din Romania care aplica regimul special de scutire si care au obligatia urmaririi depasirii plafonului.

Din acest motiv, legislatia prevede ca organul fiscal inregistreaza din oficiu persoanele impozabile in scopuri de TVA **numai in situatia in care** ca urmare a controalelor efectuate constata ca acestea au depasit plafonul si nu si-au indeplinit obligatiile care le revin conform prevederilor legale de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA, precum si toate celelalte obligatii in materie de TVA derivate din acestea (colectarea TVA, facturare, depunerea deconturilor, etc.).

Astfel, in timp ce art. 153 alin. (1) din Codul fiscal *prevede in mod expres obligatia contribuabililor persoane impozabile de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA, la momente clar stabilite* (dovada fiind sintagma "**trebuie sa solicite inregistrarea** in scopuri de TVA" in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul de scutire), iar art. 152 alin. (6) din Codul fiscal *prevede si consecinta juridica a nerespectarii acestei obligatii* de catre contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectata), art. 153 alin. (7) din Codul fiscal *prevede doar faptul ca organele fiscale vor inregistra persoanele impozabile in scopuri de TVA fie in urma solicitarii acestora, fie din oficiu* (dovada fiind sintagma "**vor inregistra**" utilizata atat in cazul inregistrarii la cerere, cat si in cazul inregistrarii din oficiu).

Faptul ca in speta contribuabilul a depus declaratii de venit din care s-ar fi putut constata ca avea venituri care exced plafonului de scutire, nu poate afecta termenul in care organul fiscal competent avea dreptul de a controla si stabili daca operatiunile respective erau cuprinse in sfera TVA si daca erau sau nu impozabile.

In atare situatie, stabilirea naturii operatiunilor desfasurate din punct de vedere al TVA s-a realizat la data efectuarii inspectiei fiscale, moment la care s-a constatat ca in temeiul Codului fiscal, **modificat in acord cu dreptul comunitar**, contribuabilul ar fi avut obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA inca din anul 2009 caz in care s-au stabilit obligatiile principale si accesorii de la acel moment si pana la finalizarea actului de control.

A retine ca un contribuabil nu ar datora TVA pentru perioada respectiva, desi a depasit plafonul de 35.000 euro, ar insemna pe de-o parte ca s-ar realiza o discriminare intre persoanele care se inregistreaza de bunavoie ca platitori de TVA si persoanele care nu respecta aceasta obligatie, iar pe de alta parte ar crea premisele unei neconformari a dispozitiilor legale comunitare si nationale care ar fi natura sa conduca la o solutie de neplata a taxei.

In consecinta, momentul la care se realizeaza controlul ulterior cu privire la respectarea obligatiilor care ii reveneau contribuabilului, poate fi oricand in cursul termenului de prescriptie de 5 ani aspect care nu este de natura a intra in conflict cu principiile de drept european.

Motivarea de catre contribuabila a faptului ca organele fiscale nu i-au pus in vedere ca este obligat sa se inregistreze ca platitor de TVA, nu o absolve pe aceasta de cunoasterea obligatiile fiscale asa cum este prevazut la art. 22 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 22-Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

- a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;
- d) obligația de a plăti majorări, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite **obligații de plată accesorii**;
- e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;
- f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organul fiscal a stabilit ca, **.X.** a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.11.2009, intrucat a depasit plafonul de 35.000 euro in luna septembrie 2009 si a colectat TVA aferenta facturilor emise in perioada x/2009-x/2014, in suma totala de x lei.

Fata de cele prezentate, contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei+x lei)

Cauza supusa solutionarii este daca Administratia Sector x a Finantelor Publice a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei (x lei + x lei) prin Decizia de impunere nr. x/2015, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, pentru neplata in termen a sumei datorate au fost calculate obligatii fiscale accesorii in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2015, dupa cum urmeaza:

- dobanzi in suma de x lei calculate pentru perioada x/2009-x/2015;
- penalitati de intarziere in suma de x lei calculate pentru perioada x/2009-x/2015

In drept, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

Incepand cu 01.01.2009:

„**Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

Art. 120 - (1) Majorările de întârziere 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, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand cu 01.07.2010:

„**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). Dobânzile 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, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Art. 120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și

poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand cu 01.07.2013:

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

Incepand cu 01.03.2014:

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

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Fata de cele prezentate anterior si avand in vedere ca stabilirea in sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste contestatia referitoare la debitele de natura taxei pe valoarea adaugata stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2015 a fost respinsa ca neintemeiata in conformitate cu cele retinute la pct. 3.1 din prezenta decizie coroborat cu principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul si in temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si **se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru suma de x lei stabilita cu titlu de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 22, art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE :

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de .X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. x/2015 emisa de Administratia Sector x a Finantelor Publice pentru suma totala de x lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si accesorii in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.