



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Z



Str. Dimitrie Cantemir nr. 2b
Z
Tel : 0259 433 050
Fax : 0259 433 055

DECIZIA Nr. din2011
privind soluționarea contestației formulată de
Persoana fizică X din Z
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Z
sub nr. Z

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Z prin adresa nr. Z cu privire la contestația formulată de persoana fizică X din Z împotriva Deciziei de impunere nr. Z privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z.

Obiectul contestației îl constituie măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z prin Decizia de impunere nr. Z emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentând:

- Z lei - taxa pe valoarea adăugată;
- Z lei - majorări de întârziere aferente;
- Z lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la registratura generală a Direcției Generale a Finanțelor Publice Z sub nr. Z fiind repartizată Activității de Inspecție Fiscală Z spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind îndeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Codul de procedură fiscală.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z întocmite de organele de control

ale Activității de Inspecție Fiscală Z, persoana fizică X din Z aduce următoarele argumente:

- arată că până în anul 2009, împreună cu alte două persoane fizice și cu N SRL au realizat și dezvoltat un program de calculator (software) pentru realizare de back-up de date, numit T achiziționat de către o companie din grupul GFI din SUA înființată în acest scop – Z SRL în baza unui contract de achiziție activ încheiat în data de 12 mai 2009, prețul de vânzare a fost stabilit la Z Euro, din care i-a revenit o cotă parte de 14,7%, în acest sens părțile convenind plata în rate pentru software-ul vândut 70% în momentul încheierii tranzacției, iar restul de 30% în patru tranșe egale (..... 2009 – Euro, 2009 – 12.037 Euro, 2009 – Euro, 2010 – Euro, 2011 – Z Euro);

- menționează că, în conformitate cu prevederile legale, a declarat anual veniturile din drepturi de proprietate intelectuală realizate prin depunerea Declarației 200 pentru anii 2009 și 2010 efectuând regularizarea impozitului de plată de la 10% reținut la sursă la 16% impozit final;

- susține că inspectorii fiscali au considerat că sumele primite de Flavius Sărăcuț după data de 1 iulie 2009 reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii efectuate, fără a argumenta elementele pe care își bazează această concluzie, în realitate realizând o singură tranzacție chiar dacă Declarațiile privind veniturile realizate din România (Declarația 200) pentru anii 2009 și 2010 evidențiază venituri din drepturi de proprietate intelectuală, aceste venituri se referă exclusiv la încasarea eșalonată a sumelor aferente vânzării de software din luna mai 2009, în acest sens impunerea veniturilor de proprietate intelectuală se face doar pe măsura încasării acestora potrivit pct. 24 și 53 titlu III din Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004;

- atrage atenția că taxa pe valoarea adăugată funcționează pe principiul contabilității de angajament (exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine în momentul prestării serviciului sau la momentul emiterii facturii, dacă acesta este anterior), nu la momentul încasării efective a sumelor aferente (cum funcționează impozitarea veniturilor din activități de proprietate intelectuală), potrivit prevederilor art. 134¹, 134² și 137 lit. a) și art. 135 paragraful 3 aplicabilă înainte de ianuarie 2007 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal;

- precizează că a desfășurat în decursul anului 2009 o singură tranzacție, nerepetitivă și fără caracter de continuitate (sub forma veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală), plata făcându-se în rate, drept urmare toate încasările sunt aferente acestei tranzacții, scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu art. 152 din Legea nr. 571/ 2003 Codul fiscal.

În consecință, solicită anularea Deciziei nr. Z privind taxa pe valoarea adăugată și anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. Z privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei și dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de Z lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z privind obligațiile de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

X din Z a depășit plafonul de Z euro de scutire de TVA, depășirea având loc la finele lunii mai a anului fiscal 2009, astfel că înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care contribuabilul ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform articolului 153 alin.1 lit.b, începând cu data de Z întrucât în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins acest plafon trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Cifra de afaceri realizată de contribuabil la finele lunii mai 2009 este de Z lei, iar plafonul de Z euro are valoarea echivalentă în lei de Z lei calculată la cursul de schimb comunicat de B.N.R. la data aderării României la Uniunea Europeană, iar perioada fiscală pentru TVA trimestrul conform art. 156¹ alin. (2) din Codul fiscal, cifra de afaceri anuală fiind sub Z de euro.

Contravaloarea prestărilor de servicii încasate de către contribuabil pe trimestrul III 2009, fără a emite factură au fost în valoare de Z lei, cu TVA colectată aferentă acestora calculată de organele de inspecție fiscală în sumă de Z lei, astfel: $(Z \times 19) : 119$, suma fiind de plată pe trimestrul III 2009, pe trimestrul IV 2009 în valoare de Z lei - TVA colectată aferentă în sumă de Z lei $(Z \times 19) : 119$, pe trimestrul III 2010 în sumă de Z lei - TVA în sumă de Z lei $(Z \times 24) : Z$ și pe trimestrul II 2011 în valoare de Z lei - TVA în sumă de Z lei $(Z \times 24) : Z$, așadar, taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală este în sumă totală de Z lei.

Pentru neplata la termen a TVA organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2009 –2011 și penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada ,.....2011 –2011.

III. Având în vedere cele constatate de organele de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, precum și documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Persoana fizică X are domiciliul în Z, str. Z nr. Z, CNP Z și domiciliul procedural ales la sediul SCA Z & Asociații din B, Z.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează bugetului de stat obligații fiscale în sumă totală de Z lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, majorări, dobânzi și penalități de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care acesta nu s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată după depășirea plafonului de scutire pentru veniturile obținute din concepere și vânzare programe pentru calculator.

În fapt, la sfârșitul lunii mai a anului 2009 persoana fizică X din Z a înregistrat venituri din realizarea și furnizarea unui program de calculator software pentru T SRL, în sumă totală de Z lei depășind plafonul de Z euro în echivalent Z lei stabilit la cursul de schimb comunicat de B.N.R. la data aderării României la Uniunea Europeană prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în primele Z zile ale lunii Z 2009 și să devină plătitor începând cu data de Z.

În drept, la art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(1) și (2), art. 129 alin.(1) și (3) lit.b) și art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

”Art. 126. – Operațiuni impozabile. (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2);

[...]

Art. 127. - (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.

[...]

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

[...]

(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. 150. Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România. (1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care se aplică prevederile lit. b)-g);”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, operațiunile care constituie livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în România de către persoane impozabile, adică persoane care desfășoară activitate economică în mod independent, în cazul de față activitatea desfășurată de domnul X fiind de realizare și furnizare a unui program de calculator software către T SRL, se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind operațiune impozabilă din acest punct de vedere, persoana care a desfășurat astfel de operațiuni fiind obligată să plătească TVA pentru aceste operațiuni.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 152 alin.(1) și (6), art. 153 alin.(1) și art. 156¹alin.(1) și (2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

Art. 152. Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, **al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării** și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) ori, după caz, la alin. (5) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. **Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.**

[...]

Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin.(2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/ sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

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 depășit acest plafon.

[...]

Art. 156¹ – Perioada fiscală. (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.”, coroborate cu dispozițiile pct.23 alin. (2) și pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

”23 [...] (2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100 / 119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100 /$

109 în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/ sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.

[...]

62. [...] (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea **vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa 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. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;"

Având în vedere aceste prevederi legale, în cazul în care o persoana impozabilă a atins sau depășit prin veniturile realizate plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele de inspecție fiscală vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale, iar organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă.

Ca atare, în luna mai 2009 contestatorul X depășind plafonul de scutire prin încasări în sumă de Z lei, acesta avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, considerată a fi prima zi a lunii iunie 2009, urmând să dețină calitatea de plătitor de taxă începând cu luna calendaristică următoare, respectiv de la 01.07.2009, iar pentru că acesta nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe

valoarea adăugată și privind evidența operațiunilor și plata taxei datorate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o plătească începând cu data de la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

De subliniat este faptul că, activitatea efectuată nu constă într-o singură operațiune care a avut loc la data de 12.05.2009 – data contractului, produsul nefiind terminat la acea dată, ci activitatea s-a desfășurat în continuare până la finalizare, pe parcursul următorilor doi ani, contestatorul încasând la livrarea fiecărei etape prevăzute în contract veniturile reprezentând cota parte ce îi revine din valoarea programului, fapt de altfel recunoscut de către acesta în contestația depusă și declarate la organul fiscal în anii 2009-2011 pe rând pe măsura încasării sumelor.

Astfel, întrucât sumele încasate de acesta reprezentând contravaloarea întregii proprietăți legate de programul de calculator pentru realizarea de back-up de date conform Contractului încheiat la data de 12.05.2009 cu T SRL cuprind inclusiv taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au aplicat procedeul sutei mărite asupra valorii de impozitare în sumă totală de Z lei, rezultând taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de Z lei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de Z lei asupra sumelor încasate în perioada iulie 2009 – iunie 2011 în sumă totală de Z lei și au emis Decizia de impunere nr. Z pentru persoana fizică X, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

În legătură cu **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea rămân de plată în sarcina contestatorului potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” – secundarul urmează principalul, fiind calculate ca măsură accesorie în raport cu debitul principal, în baza prevederilor art. 119(1) și 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare ale OUG nr. 39/ 2010 și 88/ 2010 cu privire la stabilirea cotei majorărilor de întârziere și dobânzilor datorate pentru neplata la termen a obligațiilor bugetare.

La art. 119(1) și art. 120(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se arată că:

"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."

Iar, **penalitățile de întârziere în sumă de Z lei** sunt datorate în conformitate cu prevederile art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

„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.”

Față de cele reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei și în temeiul art. 210(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestației formulată de persoana fizică X din Z, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Z conform procedurii legale în termenul legal prevăzut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

director executiv

