

## 014209NT

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Piatra Neamt, prin adresa nr. .../27.02.2009, inregistrata la directia generala sub nr. .../02.03.2009 cu privire la contestatia formulata de **PF X din ...**, jud.Neamt, cod numeric personal ..., cod de identificare fiscala ....

Contestatia, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr. .../20.02.2009, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../28.01.2009** emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../28.01.2009 si are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

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

**I. Petenta contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../28.01.2009 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice** in baza Raportului de inspectie fiscala nr...., prin care s-au stabilit **pentru perioada 2006–2008** urmatoarele obligatii bugetare:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

Petenta arata ca, in urma inspectiei fiscale desfasurate de A.F.P. in perioada 23.01.2009 si 26-28.01.2009 asupra activitatii derulate de aceasta in baza contractului de mandat nr..../03.06.2005, organul fiscal a constatat prin raportul de inspectie fiscala, printre altele, faptul ca contribuabilul supus controlului a atins si depasit plafonul de scutire de TVA din luna august 2006, neinregistrandu-se ca platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2006, incalcand astfel prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala se mentioneaza ca domnul X a depus Declaratia de inregistrare fiscala/ declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane – formularul 020 sub nr. de inregistrare .../05.01.2009, Certificatul de inregistrare in scopuri TVA fiind emis de organul fiscal in data de 06.01.2009.

Fata de cele constatate de organul fiscal in raportul de inspectie fiscala si stabilite prin decizia de impunere, petentul isi motiveaza contestatia astfel:

Referitor la mentiunea organului fiscal de la punctul 1.6. din raportul de inspectie fiscala conform careia data de inceput a inspectiei fiscale a fost 23.01.2009 petenta sustine ca prin avizul de inspectie fiscala nr.../12.12.2008 a fost informata ca data de inceput a inspectiei fiscale va fi 05.01.2009 si va avea ca obiectiv verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor aferente obligatiilor bugetare datorate bugetului general consolidat.

In fapt inspectia fiscala a inceput la data prevazuta in avizul de inspectie fiscala, petenta prezentandu-se la sediul A.F.P. in data de 05.01.2009, cu documentele solicitate de organul fiscal, nesolicitand amanarea datei de incepere a controlului in temeiul art.101 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

La data prezentarii la sediul A.F.P. in vederea efectuării inspectiei fiscale organul de control a informat contribuabilul cu privire la nerespectarea prevederilor Titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata" al Codului fiscal, solicitand acestuia sa se inregistreze ca platitor de TVA ca urmare a depasirii plafonului special de scutire fara a emite in acest sens o dispozitie de masuri, act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat potrivit art.205 din Codul de procedura fiscala.

Nementiunea acestor evenimente in raportul de inspectie fiscala este, in opinia contestatorului, realizata cu intentia de a se "acoperi aceasta lipsa a actului intocmit cu ocazia inspectiei fiscale, inceputa la data de 05.01.2009", prin care sa se dispuna masura inregistrarii in scopuri de TVA ca urmare a depasirii plafonului special de scutire.

Referitor la nerespectarea prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal petenta invoca art.126 alin.(1) din actul normativ in cauza, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia sunt considerate operatiuni impozabile in Romania din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

"a) operatiunile care, in sensul art.128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art.132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art.127 alin.(1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2)."

Conditiiile fiind prevazute cumulativ, pentru considerarea unei operatiuni ca fiind impozabila in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata este necesara indeplinirea tuturor celor mentionate la lit.a) – d) ale articolului de lege anterior prezentat.

Definirea conditiei de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata se regaseste la art.127 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza ca aceasta este reprezentata de "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".

*In baza prevederilor legale amintite petentul considera ca "esential pentru caracterizarea unei persoane ca persoana impozabila din punct de vedere al taxei*

*pe valoarea adaugata este ca aceasta sa actioneze in activitatea pe care o desfasoara in mod independent”.*

Indeplinirea conditiei referitoare la calitatea de persoana impozabila in scopul taxarii TVA, cumulata si cu respectarea celorlalte trei conditii prevazute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, conduce la considerarea operatiunilor desfasurate de persoana impozabila ca fiind taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata si obliga la respectarea prevederilor art.152-153 din legea Codului fiscal referitoare la regimul special de scutire si la indatorirea de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de 35.000 euro, precum si a prevederilor art.140 alin.(1) privind calcularea taxei pe valoarea adaugata si ale art.137 alin.(1) referitoare la stabilirea bazei impozabile din acelasi act normativ.

Petenta afirma ca isi desfasoara activitatea si obtine venituri, declarate si impozitate conform normelor legale, in baza contractului de mandat nr.../03.06.2005, modificat si completat prin actele aditionale incheiate la 01.09.2005, 03.01.2006, nr.../01.02.2006 si 01.03.2006, contract incheiat conform prevederilor Codului civil si prin care a fost imputernicit sa coordoneze, sa controleze si sa supravegheze activitatea desfasurata de mandant la punctul de lucru situat in Bucuresti privind desfacerea produselor marca “AMICII”.

Abordarea din perspectiva fiscala a unui contract de mandat este, in sustinerea contestatorului, conditionata de cuprinsul propriu-zis al contractului si de modalitatea in care mandatarul isi indeplineste insarcinarea primita de la mandant.

In fapt, in exercitarea mandatului domnul X reprezinta mandantul si incheie acte juridice in numele si pe seama acestuia, in limitele imputernicirii, aplica strategiile si politicile de vanzare ale mandantului, asigura utilizarea si gestionarea in conditii optime a patrimoniului mandantului, selecteaza personalul in vederea angajarii la punctul de lucru al mandantului, coordoneaza, controleaza si supravegheaza activitatea personalului angajat al mandantului in sensul indeplinirii sarcinilor din fisa postului.

Mandantul este responsabil cu stabilirea politicii de vanzare promovata de societate, a sortimentelor de produse, a preturilor de vanzare; cu asigurarea fortei de munca si a mijloacelor materiale si financiare necesare desfasurarii activitatii in vederea eficientizarii; acorda indicatii mandatarului, indrumandu-i activitatea prin intermediul notelor interne emise de compartimentele specializate ale mandantului; supravegheaza si controleaza permanent activitatea mandatarului prin obligatia celui din urma de a transmite zilnic diverse raportari cu privire la activitatea desfasurata la punctul de lucru.

Obligatiile ce ii revin prin contractul de mandat incheiat, modificat si completat prin acte aditionale referitoare la aplicarea si respectarea politicii de vanzare a mandantului, la acceptarea coordonarii, supravegheerii si controlului activitatii desfasurate de mandatar la punctul de lucru al mandantului, la efectuarea de cheltuieli in limita si de natura celor stipulate in anexa la contract intitulata “Limite cheltuieli”, la respectarea interdictiei de a nu produce, promova sau vinde, direct sau indirect, produse similare cu cele ale mandantului pentru perioada inscrisa in contract, de a nu cesiona drepturile si obligatiile implicate de contract unei terte persoane, creeaza o subordonare deplina a mandatarului fata de mandant, contractul in cauza dand nastere “unor raporturi de prepusenie,

similare cu cele care se nasc in baza contractului de munca intre angajator si angajat".

Petenta mai motiveaza ca in literatura juridica contractul de mandat este definit ca fiind un act juridic bilateral care poate da nastere unor raporturi de prepusenie, in conditiile in care prin contract se stipuleaza ca mandatarul isi va desfasura activitatea sub indrumarea, controlul si supravegherea mandantului.

Existenta raporturilor de prepusenie intre mandatar si mandant conduce, in cazul de fata, la considerarea activitatii exercitata de petenta in baza contractului de mandat ca nefiind de o maniera independenta.

*Avand in vedere cele expuse, contestatara considera ca activitatea desfasurata de aceasta in baza contractului de mandat nr.../03.06.2005 nu este impozabila din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata, nefiind indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003, si prin urmare nu ii sunt aplicabile reglementarile Codului fiscal cu privire la aplicarea regimului special de scutire, la inregistrarea in scopuri de TVA si la colectarea taxei pe valoarea adaugata pentru veniturile obtinute din contractul de mandat de la data depasirii plafonului de 35.000 euro.*

In consecinta, petenta solicita admiterea contestatiei si anulara integrala a Deciziei de impunere nr.../28.01.2009 prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii suplimentare de plata concretizate in ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si ... lei accesorii aferente. De asemenea, tinand cont de faptul ca nu ii sunt aplicabile prevederile Codului fiscal, contestatara solicita anulara inregistrarii ca platitoare de TVA.

In sustinerea contestatiei, petenta a anexat copii dupa urmatoarele documente:

- aviz de inspectie fiscala nr.../12.12.2008;
- declaratie de inregistrare fiscala 020 nr.../05.01.2009;
- contractul de mandat nr.../03.06.2005, cu anexe;
- actele aditionale din 01.09.2005, 03.01.2006, nr.../01.02.2006, 01.03.2006;
- lista salariatilor pentru punctul de lucru Bucuresti;
- note de lucru, decizii si note informative ale compartimentelor de specialitate ale mandantului.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009**, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P., s-au stabilit in sarcina P.F. X din ... obligatii suplimentare de plata, reprezentand:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

La punctul 3.1.1. „Motivul de fapt” se mentioneaza ca taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la control reprezinta taxa colectata, nedeclarata si aferenta veniturilor incasate de contribuabil in perioada 01.09.2006 – 31.12.2008 in suma de ... lei, iar pentru neplata la termen a acesteia s-au calculat majorari de intarziere pentru intervalul de timp cuprins intre 26.10.2006 si 28.01.2009.

Actele normative care au constituit temeiul de drept al deciziei de impunere, prezentate la punctul 3.1.2., sunt urmatoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.152 alin.(1), alin.(3) si alin.(6), art.153;
- H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: pct.56 alin.(4);
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: art.119.

**In Raportul de inspectie fiscala nr.... incheiat de Activitatea de inspectie fiscala in data de 28.01.2009**, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009, se precizeaza ca inspectia fiscala s-a realizat in baza Avizului de inspectie fiscala nr.../12.12.2008, perioada supusa verificarii incadrandu-se in intervalul 01.01.2006 – 31.12.2008. Inspectia fiscala s-a efectuat in perioada 23.01.2009 si 26-28.01.2009, locul de desfasurare fiind sediul Administratiei Finantelor Publice.

In cadrul cap.III "Constatari privind obligatiile fiscale" al Raportului de inspectie fiscala organul de control retine faptul ca a fost depasit plafonul de scutire TVA de catre contribuabilul neinregistrat ca platitor de TVA, incepand cu data de 01.09.2006.

Verificarea documentelor justificative si contabile a condus organul de inspectie fiscala la urmatoarele constatari:

- neindeplinirea obligatiei tinerii Jurnalului de vanzari TVA in vederea determinarii datei atingerii si depasirii plafonului de 200.000 lei pentru inregistrarea ca platitor de TVA;
- neinregistrarea ca platitor de TVA la termenul prevazut de lege, respectiv 01.09.2006. Conform adeverintei nr.../08.05.2007, emisa de SC K SRL, veniturile contribuabilului aferente anului 2006 sunt in suma de ... lei, depasirea plafonului de 200.000 lei intervenind in luna august 2006.
- nedepunerea deconturilor TVA.

Ca urmare a depunerii Declaratiei de mentiuni, inregistrare in scopuri TVA de catre contribuabil la D.G.F.P. Neamt, unde a fost inregistrata sub nr.../05.01.2009, organul fiscal a emis Certificatul de inregistrare in scopuri TVA la data de 06.01.2009.

Determinarea TVA colectata in suma de ... lei s-a realizat pe baza veniturilor inregistrate de contribuabil in perioada 01.09.2006-31.12.2008 in suma de ... lei, venituri incasate de la SC K SRL asa cum rezulta din adeverintele nr.../08.05.2007, nr.../14.04.2008 si fara numar si data aferenta veniturilor realizate in anul 2008.

In perioada supusa inspectiei fiscale contribuabilul nu a efectuat achizitii de bunuri si servicii purtatoare de TVA si, prin urmare, nu a dedus taxa pe valoarea adaugata.

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

**1. Prin cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Neamt este investita sa se pronunte asupra exceptiilor de fond ridicate de P.F. X din ... privind legalitatea inspectiei fiscale desfasurate in baza Avizului de inspectie fiscala nr..../12.12.2008 emis de Activitatea de Inspectie Fiscala Neamt si neemiterii dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala in sarcina contribuabilului pentru inregistrarea ca platitor in scopuri TVA.**

**In fapt,**

Prin Avizul de inspectie fiscala nr..../12.12.2008 Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. comunica contribuabilului P.F. X ca incepand cu data de 05.01.2009 va face obiectul unei actiuni de inspectie fiscala pentru perioada cuprinsa intre anii 2006-2008.

In Raportul de inspectie fiscala nr..../28.01.2009 intocmit la finalizarea actiunii de control se mentioneaza data de inceput a inspectiei fiscale ca fiind 23.01.2009, controlul efectuandu-se in perioada 23.01.2009 si 26-28.01.2009.

In urma inspectiei fiscale asupra activitatii desfasurate de contribuabil in baza contractului de mandat organul de control a constatat depasirea plafonului special de scutire TVA in luna august 2006 si neinregistrarea ca platitor TVA in termenul prevazut de lege, drept pentru care a procedat la calcularea taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.09.2006 – 31.12.2008 in suma de ... lei si a accesoriilor corespunzatoare in valoare de ... lei, valori stabilite in sarcina contribuabilului prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../28.01.2009.

Petenta depune contestatia, inregistrata la A.F.P. sub nr..../20.02.2009, formulata impotriva deciziei de impunere nr..../28.01.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala cu acelasi numar, motivand contestatia si prin invocarea unor exceptii de fond privind desfasurarea inspectiei fiscale si neemiterea actului administrativ fiscal reprezentat de dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestatarul solicita admiterea contestatiei, anulara deciziei de impunere atacata si anulara inregistrarii ca platitor TVA.

**In drept,**

Potrivit **art. 213** alin.(5) din O.G. nr. 92/2003, republicata **“Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”**

Fata de cele mentionate anterior se retin urmatoarele:

Referitor la exceptia ridicata de petenta cu privire la neconcordanța dintre data inceperii in fapt a inspectiei fiscale si cea mentionata ca data de inceput a controlului in raportul de inspectie fiscala

Avizul de inspectie fiscala nr..../12.12.2008, emis in baza art.98 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, contine toate elementele obligatorii stipulate de lege cu privire la temeiul juridic al inspectiei, data de incepere a inspectiei fiscale,

obligatiile fiscale si perioadele supuse controlului si posibilitatea de a solicita amanarea datei de inceput a inspectiei fiscale.

Data de inceput a controlului mentionata in raportul de inspectie fiscala este 23.01.2009 si nu 05.01.2009, data prevazuta in aviz ca data de incepere a actiunii de inspectie fiscala si considerata de petenta ca data efectiva a inceperii inspectiei fiscale prin prezentarea acesteia la sediul A.F.P.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei transmis Biroului solutionare contestatii cu dosarul cauzei, Activitatea de inspectie fiscala mentioneaza ca in data de 05.01.2009 contribuabilul s-a prezentat la sediul A.F.P. „fara a prezenta documentele contabile solicitate prin Avizul de inspectie fiscala nr..../12.12.2008”, actiunea de inspectie fiscala desfasurandu-se incepand cu data de 23.01.2009.

Motivatia petentei cu privire la neconcordanta intervenita intre cele petrecute in fapt si cele inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr.... referitor la data de inceput a controlului nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei ca exceptie de fond intemeiata, intrucat petenta nu face dovada inceperii inspectiei fiscale la data de 05.01.2009, neexistand in acest sens niciun proces-verbal de ridicare in scrisuri cu aceasta data care sa probeze ridicarea documentelor justificative puse la dispozitia organelor de control de contribuabilul verificat. Mai mult, privind legalitatea desfasurarii inspectiei fiscale, chiar si in conditiile inceperii inspectiei fiscale in data de 23.01.2009 au fost respectate prevederile art.104 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, in sensul ca durata inspectiei fiscale nu a depasit termenul legal de 3 luni, aceasta incheindu-se la data de 28.01.2009.

**Avand in vedere cele prezentate exceptia ridicata de contribuabil nu este intemeiata.**

Referitor la exceptia ridicata de petenta privind lipsa emiterii de catre organul de inspectie fiscala a dispozitiei de masuri privind inregistrarea in scopuri TVA a contribuabilului

Prin lipsa emiterii unui act administrativ fiscal se intelege, in baza prevederilor pct.1.2. din O.M.F.P. nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, “nesolutionarea in termenul legal a unei cereri a contribuabilului pentru emiterea unui act administrativ fiscal”, in cazul de fata petenta nedepunand la organul fiscal niciun fel de cerere.

Motivatia petentei potrivit careia solicitarea organului fiscal privind completarea si depunerea Declaratiei de inregistrare in scopuri TVA, adresata verbal contribuabilului in data de 05.01.2009, s-a efectuat fara emiterea unei dispozitii de masuri in acest sens, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat, conform O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", emiterea dispozitiei se face de catre organele de inspectie fiscala la finalizarea actiunii de control, in cazul in care se stabilesc masuri in sarcina contribuabilului. Mai mult, inregistrarea ori modificarea unor mentiuni in vectorul fiscal al contribuabilului reprezinta optiunea acestuia, o indrumare verbala data de organul fiscal neinsemnand o obligatie a contribuabilului, decizia finala apartinand acestuia din urma. In cazul de fata inregistrarea petentului in scopul TVA s-a efectuat prin depunerea Declaratiei de mentiuni/inregistrare in scopuri TVA nr....

din data de 05.01.2009, deci anterior finalizarii actiunii de control, emiterea unei dispozitii de masuri in sensul inregistrarii in scopul TVA fiind fara obiect la data incheierii raportului de inspectie fiscala, respectiv 28.01.2009.

**Avand in vedere cele prezentate exceptia ridicata de contribuabil nu este intemeiata.**

**Intrucat s-a constatat ca exceptiile invocate de persoana fizica contestatoare nu sunt intemeiate se procedeaza la analiza pe fond a cauzei.**

**2. Cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Neamt este legalitatea masurii A.F.P. de a stabili in sarcina P.F. X, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../28.01.2009, a taxei pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei si a accesoriilor aferente in suma de ... lei.**

**In fapt,**

P.F. X isi desfasoara activitatea in baza contractului de mandat nr..../03.06.2005, completat si modificat cu actele aditionale ulterioare, incheiat cu SC K SRL, prin care este imputernicit sa coordoneze, sa controleze si sa supravegheze intreaga activitate desfasurata de mandant la punctul de lucru situat in Bucuresti. Pentru veniturile obtinute in baza serviciilor prestate mandantului, contribuabilul declara si plateste impozit pe venit din activitati independente, prin retinere la sursa.

Actiunea de inspectie fiscala derulata in baza Avizului de inspectie fiscala nr..../12.12.2008 privind activitatea desfasurata de P.F. X, finalizata prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala nr..../28.01.2009, a condus la calcularea si stabilirea de obligatii fiscale suplimentare, reprezentand ... lei taxa pe valoarea adaugata si ... lei majorari de intarziere aferente.

Sumele stabilite in sarcina petentei pentru perioada 01.09.2006-31.12.2008 (taxa pe valoarea adaugata), respectiv 26.10.2008-28.01.2009 (accesorii), determinate ca urmare a depasirii in luna august 2006 a plafonului special de scutire prevazut de Codul fiscal la art.152, au fost cuprinse in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr....., emisa de Activitatea de inspectie fiscala la data de 28.01.2009.

Petenta supusa inspectiei fiscale formuleaza contestatie, depusa la A.F.P. sub nr..../20.02.2009, impotriva deciziei de impunere nr...., motivand prin faptul ca activitatea pe care o desfasoara in baza contractului de mandat nr..../03.06.2005 incheiat cu SC K SRL nu este o activitate desfasurata de maniera independenta, contractul in cauza dand nastere unor raporturi de prepusenie similare cu cele dintre angajator si angajat, considerand astfel ca nu se incadreaza in conditiile impuse de Legea nr.571/2003 privind persoanele impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

Prin adresa de raspuns nr..../26.02.2009, inregistrata la A.F.P. sub nr..../26.02.2009, anexata in copie la dosarul contestatiei, SC K SRL, la



solicitarea Activitatii de inspectie fiscala, precizeaza ca sumele platite de aceasta domnului X, in baza contractului de mandat nr.../03.06.2005, nu reprezinta venituri de natura salariala, stabilirea raporturilor de subordonare intre mandatar si mandant efectuandu-se in scopul delimitarii clare a raspunderii primului pentru eventualele prejudicii cauzate de o exercitare necorespunzatoare a insarcinarii primite.

**In drept,**

Referitor la operatiunile impozabile incluse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la **art.126** urmatoarele:

**“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

a) **operatiunile care**, in sensul art. 128 - 130, **constituie sau sunt asimilate cu o** livrare de bunuri sau o **prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;**

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)”**.

Referitor la persoana impozabila din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, face urmatoarele precizari:

**-Art.127**

**“(1) 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.**

(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii**, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. (...)

(3) *Nu actioneaza de o maniera independenta angajatii sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente juridice care creeaza un raport angajator/angajat* in ceea ce priveste conditiile de munca, remunerarea sau alte obligatii ale angajatorului.”

**-Art.129**

**“(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri**, asa cum este definita la art. 128.

(2) **O persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii**, in conditiile stabilite prin norme.

(3) **Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:**

(...)

e) **servicii de intermediere efectuate de persoane care actioneaza in numele si in contul altei persoane, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.”**

H.G. nr.44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la cuprinsul art.129 alin.(3) lit.e) prevede la **punctul 7** alin.(3) urmatoarele:

**“Este considerata prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuata de o persoana care actioneaza in numele si in contul altei persoane atunci cand intervine intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. In sensul prezentelor norme, intermediarul care actioneaza in numele si in contul altei persoane este persoana care actioneaza in calitate de mandatar potrivit Codului comercial. In cazul in care mandatarul intermediaza livrari de bunuri sau prestari de servicii, furnizorul/prestatorul efectueaza livrarea de bunuri/prestarea de servicii catre beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectueaza o prestare de servicii, pentru care intocmeste factura de comision care reprezinta contravaloarea serviciului de intermediere prestat catre mandant, respectiv catre beneficiar sau, dupa caz, catre furnizor/prestator.”**

Referitor la faptul generator si la exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare stipuleaza:

**“(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.”**

Referitor la baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pentru prestarile de servicii, prevederile art.137 ale aceluasi act normativ anterior mentionat sunt:

**“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) **pentru** livrari de bunuri si **prestari de servicii**, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), **din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de** furnizor ori **prestator din partea** cumparatorului, **beneficiarului** sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;(…)”.

Referitor la plafonul special de scutire art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare la data constatarii depasirii acestuia de organele de inspectie fiscala, respectiv anul 2006, stabileste urmatoarele prevederi:

**“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.**

(...)

**(3) Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. (...) Persoanele care se afla in regim special de scutire trebuie sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii, care intra sub incidenta prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari. Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe**

valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata. **In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva**, conform procedurii prevazute prin norme.

(4) Dupa depasirea plafonului de scutire, persoanele impozabile nu mai pot solicita aplicarea regimului special, chiar daca ulterior realizeaza cifre de afaceri anuale inferioare plafonului de scutire prevazut de lege.

(...)

(6) Cifra de afaceri care serveste drept referinta la aplicarea alin. (1) este constituita din suma, fara taxa pe valoarea adaugata, a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii taxabile, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 si 144.”

**Punctul 56** din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la aceeasi speta reglementeaza urmatoarele:

**“(4) In cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:**

a) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata inainte de inregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa intre data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data inregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, insa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate in aceasta perioada;

**b) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata ulterior inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva.”**

Referitor la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de T.V.A. art.70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.09.2006, reglementeaza:

**“(1) Orice persoana impozabila care realizeaza operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la organul fiscal**

competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala in urmatoarele situatii:

(...)

c) **dupa infiintare, in mod obligatoriu, daca depaseste plafonul de scutire prevazut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adaugata, in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a depasit acest plafon;**

(...)

(5) **Data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata este:**

(...)

c) **data de intai a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in situatiile prevazute la alin. (1) lit. c) si, dupa caz, la alin. (2)."**

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

- la art. 119 alin.(1)

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

- la art.120 alin.(1)

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

Fata de cele prezentate in fapt si in drept retinem urmatoarele:

Potrivit prevederilor Codului fiscal si a normelor metodologice date in aplicarea acestuia **sunt considerate operatiuni taxabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

- sunt operatiuni asimilate prestarii de servicii, efectuate cu plata;
- locul prestarii serviciilor este considerat a fi Romania;
- operatiunile sunt realizate de o persoana impozabila, definita a fi persoana care isi desfasoara activitatea economica intr-o maniera independenta;
- prestarea serviciilor rezulta din activitatile economice expres enumerate de legiuitor, printre care si serviciile prestate in baza unui contract de mandat.

Activitatea unei persoane desfasurata in baza unui contract de mandat se incadreaza in categoria prestarilor de servicii, ca operatiuni supuse taxei pe valoarea adaugata.

Contractul de mandat comercial, in acceptiunea normelor judiciare, este un act juridic consensual, cu titlu oneros si sinalagmatic, in cazul in care este stipulata o remuneratie in favoarea mandatarului, prin care mandantul il imputerniceste pe mandat sa incheie afaceri comerciale pe seama si in numele acestuia.

Persoanele impozabile stabilite in Romania care aplica regimul special de scutire privind taxa pe valoarea adaugata si a caror cifra de afaceri depaseste in cursul unui an calendaristic plafonul de scutire stabilit prin Codul fiscal sunt obligate sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, data considerata a fi pentru anul fiscal 2006 sfarsitul lunii calendaristice in care plafonul a fost atins sau depasit.

*Inregistrarea in scopuri de TVA a unei persoane impozabile, ca urmare a atingerii sau depasirii plafonului de scutire, produce efecte incepand cu prima zi a lunii urmatoare celei in care trebuia facuta solicitarea inregistrarii.*

*Nesolicitarea sau solicitarea cu intarziere a inregistrarii in scopuri de TVA nu absolve persoana impozabila in cauza de la stabilirea in sarcina sa a obligatiilor privind taxa de plata si accesoriile aferente de organele fiscale competente inca de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrata in acest scop.*

P.F. X isi desfasoara activitatea si obtine venituri in baza contractului de mandat nr.../03.06.2005 si a actelor aditionale ulterioare, incheiate cu SC X SRL, prin care este imputernicit sa coordoneze, sa controleze si sa supravegheze intreaga activitate de vanzare desfasurata de mandant prin zona de distributie Bucuresti.

Motivatia petentului conform careia activitatea desfasurata de acesta in baza contractului de mandat implica existenta unor raporturi de prepusenie de natura celor intervenite intre angajator si angajat, raporturi care determina considerarea activitatii sale ca nefiind exercitata de o maniera independenta, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat codul fiscal reglementeaza clar activitatile impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, printre ele regasindu-se si intermedierea efectuata de o persoana care actioneaza in numele si in contul altei persoane atunci cand intervine intr-o livrare de bunuri in baza unui contract de mandat. Desfasurarea in mod independent a activitatii P.F. X este confirmata atat de obiectul contractului in sine, regasit la punctul 1.1. al contractului de mandat nr.../03.06.2005, care contrazice afirmatia petentului referitor la raporturile de prepusenie, intrucat mandantul – SC K SRL il imputerniceste pe mandatar – PF X “sa coordoneze, sa controleze si sa supravegheze intreaga activitate desfasurata la punctul de lucru situat in Bucuresti”, drept contraprestatie mandatarul primind o “remuneratie neta de maxim 6,3% din incasarile aferente retelei de distributie si 2% din vanzarile K.A.”, cat si de precizarea facuta de mandatar prin adresa nr.../26.02.2009, in sensul ca remuneratia achitata mandatarului nu reprezinta venit de natura salariala.

Mai mult, Codul fiscal specifica in mod expres si categoriile de persoane care nu actioneaza de o maniera independenta, respectiv cele care sunt legate de angajator printr-un contract individual de munca sau prin orice alte instrumente juridice care creeaza un raport angajator-angajat, nefiind cazul domnului X.

Potrivit constatarilor organului de inspectie fiscala, cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr.../28.01.2009, dar si din continutul adeverintelor emise de mandant pentru veniturile obtinute de petenta in perioada 2006-2008 in baza contractului de mandat nr.../2005, anexate in copie dosarului cauzei, se observa ca plafonul special de scutire, stabilit prin Codul fiscal la nivelul de 200.000 lei pentru anul 2006, a fost depasit in luna august 2006.

Astfel, contribuabilul avea obligatia solicitarii inregistrarii in scopul TVA pana la data de 11.09.2006, data inregistrarii ca platitor TVA fiind considerata a fi 01.10.2006. In fapt petenta s-a inregistrat in scopuri de TVA la data de 05.01.2009 cand a depus la organul fiscal teritorial in raza caruia isi avea domiciliul fiscal Declaratia de mentiuni/inregistrare pentru persoane fizice, inregistrata sub nr...., emiterea certificatului de inregistrare fiscala si luarea in evidenta ca si platitoare de TVA efectuandu-se cu data de 06.01.2009.

Organul fiscal a calculat si a stabilit incepand cu data de 01.09.2006 in sarcina P.F. X, prin decizie de impunere, o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei.

Tinand cont de faptul ca potrivit reglementarilor legale data inregistrarii ca platitor de TVA in cazul de fata a intervenit la data de 01.10.2006 si nu 01.09.2006, asa cum a considerat organul de inspectie fiscala, retinem ca petenta nu datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita de organul de inspectie fiscala pentru luna septembrie 2006, **urmand a se admite contestatia petentei pentru suma de ... lei si a se anula din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009 mentiunile privind taxa pe valoarea adaugata calculata pentru perioada 01.09.2006-30.09.2006 in suma de ... lei.**

Pe cale de consecinta, potrivit principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul”, urmeaza **a se admite** contestatia si pentru majorarile de intarziere in suma de ... lei si a se anula mentiunile referitoare la acesta suma din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009 emisa de A.F.P..

*In temeiul reglementarilor legale existente, masura colectarii taxei pe valoarea adaugata pentru perioada cuprinsa intre data la care petentul in mod normal ar fi fost inregistrat ca platitor de TVA daca ar fi solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege, prin depasirea plafonului special de scutire, respectiv 01.10.2006 si data de final a perioadei supuse inspectiei fiscale – 31.12.2008 este legala, organele de inspectie fiscala in mod corect procedand la calcularea si stabilirea in sarcina petentei a obligatiilor suplimentare de plata in suma de ... lei reprezentand TVA.*

Fata de cele expuse urmeaza **a se respinge** ca neintemeiata contestatia petentei pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P..

Pe cale de consecinta, potrivit principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul”, urmeaza **a se respinge** ca neintemeiata contestatia petentei si pentru majorarile de intarziere in suma de ... lei stabilite de A.F.P. prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 210, 216 alin. (1) si (2) si art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **P.F. X din ...**, **jud.Neamt** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009, emisa de A.F.P. in baza Raportului de inspectie fiscala nr.... pentru suma de ... **lei**, constituita din:

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

2. Admiterea contestatiei formulate de **P.F. X din ...**, **jud.Neamt** pentru suma de ... **lei**, reprezentata de:

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

si anulara mentiunilor referitoare la aceste sume din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../28.01.2009 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P.

Punctul 1 din decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacat la Tribunalul Neamt in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.