

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 91 din 30 octombrie 2007

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul **Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Ploiesti** a inaintat dosarul contestatiei formulata de **P.F.A.** din Ploiesti, impotriva **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din**, intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Ploiesti.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - TVA colectata la control;
- lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

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

I. - Dl. sustine urmatoarele:

"Imi desfasor activitatea in baza contractului de comision incheiat la data de2005-cu D LTD, mandant comitent care are ca obiect acordarea de catre mandant in favoarea comisionarului - DREPTUL DE A INTERMEDIA - vanzarea de produse catre un numar nelimitat de persoane cu obligatia corelativa a comisionarului - DE A IDENTIFICA solicitanti pentru produsul sau produsele oferite vanzarii sau distribuirii. Concret - eu nu cumpar si revand produse, ci identific persoane carora le dau lamuriri (intermediere verbala), popularizand, facand cunoscuta aceasta activitate.

Cumparatorul - persoana fizica - achita personal valoarea pachetului de servicii, respectiv 4 manuale "....." plus serviciile aferente (scolarizare) in strainatate, eu avand rolul de a gasi cursanti si de a-i lamuri de beneficiile pe care le pot avea. In functie de numarul de cursanti, respectiv de manualele plasate, mie imi revine un comision care este inclus in pretul produsului si care nu este purtator de TVA. [...]

Comisionul primit de mine imi revine doar ca urmare a abilitatii mele de comunicare si de lamurire. Mai mult, acest comision l-am considerat VENIT, conform legilor romanesti, l-am declarat si pentru care am platit impozitul la zi. Veniturile din vanzarea serviciilor, nu sunt ale P.F.A. - eu incasand doar un comision ce reprezinta cota parte din incasarile persoanei straine de la persoane fizice din ROMANIA, ca urmare a popularizarii si lamuririi cumparatorului de a participa la aceste actiuni.

Sumele incasate ca urmare a lamuririi cursantilor, le incasez prin banca din strainatate, le declar ca venit si platesc impozit aferent.

Fata de cele prezentate mai sus, consider ca aceasta actiune de popularizare, nu poate fi incadrata in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al TVA, cu precizarea ca alte actiuni nu mai prestez ca persoana fizica autorizata iar veniturile din vanzarea - PACHETULUI DE SERVICII, nu sunt inregistrate in evidentele P.F.A.
[...]

Consider ca, avand in vedere natura speciala a activitatii mele, orice asimilare cu alt tip de comision nu se poate aplica in cazul de fata, locul impozitarii fiind in afara ROMANIEI - acolo unde se realizeaza veniturile din aceasta activitate - conform pct.133 alin.2, lit.g-punct 4- din codul fiscal de procedura. [...]

Fata de cele de mai sus, va rugam sa reanalizati si sa reveniti asupra constatarilor, referitor la incadrarea activitatii P.F.A., ca operatiune impozabila din punct de vedere a TVA-ului si a sumelor stabilite conform actului de control, ca datorie ce rezulta din aceasta incadrare, respectiv TVA colectat lei si penalitati de lei.”

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul A.F.P.M. Ploiesti la P.F.A. din Ploiesti, s-au mentionat urmatoarele:

“[...] La sfarsitul lunii noiembrie 2005, contribuabilul a realizat o cifra de afaceri de lei Ron, conform anexei nr.1, depasind plafonul legal de scutire de doua miliarde lei ROL.

Conform art.152, pct.(3) din Lg 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare (an 2005) “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, [...].”

[...] In acest caz au fost aplicate prevederile pct.56, alin.(4), lit.a) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal [...], contribuabilul avand de plata TVA colectat pana la data de2007. Pentru 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.

[...] La cuantumul taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de lei au fost calculate pentru perioada2006 -2007 accesorii totale in suma de lei, conform anexei 13.”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

In baza **Autorizatiei nr...../.....2005** eliberata de Primaria municipiului Ploiesti, P.F.A. desfasoara activitatea principala de “*Intermedieri in comertul specializat in vanzarea produselor cu caracter NCA*” - cod CAEN 5118, in subsidiar desfasurand activitate de “*Intermedieri in comertul cu produse diverse*” - cod CAEN 5119. Conform acestei autorizatii, activitatea nu se desfasoara intr-un loc fix, ci ambulant.

In data de2007, Oficiul Registrului Comertului a emis pe numele P.F.A. Certificatul de inregistrare seria B nr....., cu numarul de ordine F29/.....

Incepand cu data de 01.01.2007, contribuabilul are codul de inregistrare fiscala nr.....

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de, organele de inspectie au consemnat ca la sfarsitul lunii noiembrie 2005 P.F.A. a realizat o cifra de afaceri de **lei RON**. Intrucat a fost depasit plafonul legal de scutire de 200.000 lei RON, contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA, conform prevederilor art.152 pct.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, obligatie pe care contribuabilul nu a indeplinit-o nici pana la data controlului.

Astfel, in conformitate cu prevederile pct.56 alin.(4) lit.a) din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, organele de control au colectat TVA in suma de **lei** pentru perioada 01.01.2006 - 31.07.2007. Pentru suma de lei devenita TVA de plata au fost calculate majorari de intarziere in suma de **lei**.

P.F.A. contesta incadrarea activitatii desfasurate in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al TVA si solicita anularea datoriei rezultate din aceasta incadrare, respectiv obligatia de plata a TVA si a majorarilor de intarziere aferente.

Se sustine ca *“aceasta actiune de popularizare, nu poate fi incadrata in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere a TVA, cu precizarea ca alte actiuni nu mai prestez ca persoana fizica autorizata iar veniturile obtinute din vanzarea - PACHETULUI DE SERVICII, nu sunt inregistrate in evidentele P.F.A.”*

In mod eronat la pag.4 din Raportul de inspectie fiscala a fost inscris cuantumul total al TVA colectata de lei intrucat, din insumarea datelor inregistrate in coloana *“TVA colectata”* din tabel (..... lei pentru anul 2006 + lei pentru anul 2007), rezulta un total de lei.

In plus, in Decizia de impunere nr...../....., la pct.6 *“Taxa pe valoarea adaugata”* este inscrisa corect obligatia de plata in suma de lei TVA de plata, astfel ca, desi in contestatia sa contribuabilul precizeaza ca se contesta TVA colectata in suma de lei, organul de solutionare a contestatiei considera ca suma contestata este suma de lei, inscrisa in Decizia de impunere, care este actul administrativ fiscal contestabil.

In fapt, conform **Contractului de comision nr..... incheiat in data de** intre D LTD.- in calitate de mandant comitent, cu sediul in Gibraltar si P.F.A. din Ploiesti - in calitate de comisionar, *“Obiectul contractului il reprezinta acordarea de catre MANDANT in favoarea COMISIONARULUI a dreptului de a intermedia vanzarea de produse catre un numar nelimitat de persoane cu obligatia corelativa a COMISIONARULUI de a identifica solicitanti pentru produsul sau produsele oferite vanzarii si/sau distribuirii.”*

In urma intermediarii efectuata de comisionar, cumparatorul, persoana fizica, achita personal valoarea pachetului - respectiv patru manuale *“.....”* si serviciile aferente (scolarizare), catre mandantul comitent D LTD, cu dispozitie de plata, conform facturilor emise de acesta, iar in functie de numarul de cursanti, respectiv de numarul de manuale

vandute, comisionarului ii revine un comision in valuta (EURO), achitat de comitent in contul bancar indicat de contribuabil.

Conform documentelor justificative prezentate organelor de control, respectiv extrase de cont in EURO deschise de contribuabil la si la, la sfarsitul lunii noiembrie 2005 P.F.A. a inregistrat o cifra de afaceri de lei RON (contravaloare comision), aferenta activitatii desfasurate, respectiv intermediere pentru vanzarea de produse.

Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“CAPITOLUL II Sfera de aplicare

Art. 126. - (1) *In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

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

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

[...]

(3) Operatiunile care se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata sunt denumite in continuare operatiuni impozabile. [...]

CAPITOLUL III Persoane impozabile si activitatea economica

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. [...]

CAPITOLUL IV Operatiuni impozabile

[...]

Prestarea de servicii

Art. 129. - (1) *Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.*

(2) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

[...]

e) intermedierea efectuata de comisionari, care actioneaza in numele si in contul comitentului, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

CAPITOLUL V Locul operatiunilor impozabile

Locul prestarii de servicii

Art. 133. - (1) *Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate sau, in lipsa acestora, domiciliul sau resedinta sa obisnuita.*

(2) Prin exceptie de la alin. (1), pentru urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

[...]

c) sediul activitatii economice sau sediul permanent al beneficiarului pentru care sunt prestate serviciile sau, in absenta acestora, domiciliul sau resedinta obisnuita a beneficiarului in cazul urmatoarelor servicii:

[...]

4. serviciile de publicitate si marketing;

CAPITOLUL VII Baza de impozitare

Baza de impozitare pentru operatiuni in interiorul tarii

Art. 137. - (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;

CAPITOLUL XII Regimul special de scutire

Sfera de aplicare si regulile pentru regimul special de scutire

Art. 152. - (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. [...]. 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.

[...]

(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.”

- H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“8. - (1) [...]

(2) Este considerata prestare de servicii, conform art. 129 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuata de comisionari care actioneaza in numele si in contul comitentului atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. In

sensul prezentelor norme metodologice, comisionarul care actioneaza in numele si in contul comitentului este persoana care actioneaza in calitate de mandatar potrivit Codului comercial. [...]

11. Art. 133 alin. (1) din Codul fiscal instituie o regula generala potrivit careia pentru prestarile de servicii legea aplicabila in materie de taxa pe valoarea adaugata este cea a tarii in care prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate ori, in lipsa acestora, domiciliul sau resedinta sa obisnuita. La alin. (2) al art. 133 din Codul fiscal sunt prevazute derogarile de la regula generala, respectiv se reglementeaza ca pentru anumite prestari de servicii locul prestarii, respectiv legea aplicabila este alta decat cea a tarii in care prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate ori, in lipsa acestora, domiciliul sau resedinta sa obisnuita.

56. (1) [...]

(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; [...].”

Avand in vedere cele prezentate mai sus, cat si din continutul Contractului de comision nr...../....., rezulta ca in mod corect organele de control au stabilit obligatia contribuabilului de a solicita inregistrarea ca platitor de TVA, intrucat:

- Din continutul Contractului nr...../2005 incheiat cu firma D LTD rezulta ca activitatea desfasurata de contribuabil in baza acestui contract este de intermediere a vanzarii de produse, pentru care acesta primeste un comision.

Insusi obiectul de activitate declarat conform autorizatiei de functionare nr...../2005 este “Intermedierea in comertul specializat in vanzare produselor cu caracter NCA”.

Astfel, activitatea economica desfasurata de contribuabil este o activitate de prestari servicii, operatiune impozabila pentru care locul prestarii este in Romania, intrucat intermedierea vanzarii produselor se face pe teritoriul Romaniei, conform prevederilor art.126 alin.(1) si alin.(3) si art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

P.F.A. este o persoana impozabila, conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, intrucat desfasoara, de o maniera independenta, activitatea economica de prestari servicii.

- Prestarea de servicii desfasurata de P.F.A. se incadreaza in prevederile art.129 alin.(1) si (2) lit.e) din Codul fiscal si la pct.8 alin.(2) din Normele aprobate prin H.G. nr.44/2004, respectiv intermedierea efectuata de comisionari care actioneaza in

numele si in contul comitentului, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

- Locul prestarii serviciilor este in Romania, intrucat intermedierea de catre contribuabil a vanzarii produselor se face pe teritoriul Romaniei, respectiv locul unde prestatorul are domiciliul, conform prevederilor art.133 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea desfasurata neincadrandu-se la exceptiile prevazute la alin.(2) al art.133 din Codul fiscal si la pct.11 din Normele aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Astfel, afirmatia contestatorului conform careia in cazul sau ar fi aplicabile prevederile art.133 alin.(2) lit.c 4) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile in vigoare in luna noiembrie 2005, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat activitatea pe care o desfasoara nu este de publicitate si marketing, ci de intermediere a vanzarii unui pachet de produse (carti) si servicii conexe acestora (scolarizare), asa cum este prevazut atat in autorizatia de functionare, cat si in contractul sus mentionat.

Faptul ca veniturile realizate de partenerul contractual din Gibraltar sunt in afara Romaniei, nu presupune ca si veniturile realizate de P.F.A. sunt tot in afara Romaniei, asa cum se sustine in contestatie.

In concluzie, intrucat contribuabilul este persoana impozabila si activitatea desfasurata de acesta este operatiune impozabila pe teritoriul Romaniei, asa cum am prezentat mai sus, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei RON, respectiv pana la 10 decembrie 2005, P.F.A. avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, conform prevederilor art.152 alin.(3) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

Sustinerea din contestatie precum ca veniturile contribuabilului sunt incasate printr-o banca din strainatate este contrazisa de constatările organelor fiscale privind incasarea tuturor veniturilor din perioada analizata in conturile deschise la si la Ploiesti, declarate de contribuabil la inceputul controlului, conform anexelor nr.5, 6 si 10 la Raportul de inspectie.

Astfel, TVA in suma de **lei** colectata la control in baza prevederilor art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a pct.56 alin.(4) lit.a) din Normele aprobate prin H.G. nr.44/2004, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de **lei** calculate conform prevederilor art.115 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 26.09.2005, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt legal datorate bugetului de stat de P.F.A., drept pentru care **contestatia se va respinge ca neintemeiata**.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de P.F.A. din Ploiesti, impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Ploiesti, in conformitate cu prevederile

art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE:

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de P.F.A. din Ploiesti, pentru suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - TVA colectata la control;
- lei - majorari de intarziere aferente.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,