



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia 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 formulate 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 și dobânzi 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 prin raportul fiscal finalizat prin decizia de impunere s-a stabilit că datorează taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere pentru veniturile din cedarea/ cesionarea drepturilor de autor aferente activității prestate la SC M SRL, unde îndeplinește calitatea de asociat unic și administrator, fiind invocate prevederile art. 126 și art. 127 din Legea nr. 571/ 2003 și ale pct. 23 alin. 2 din Normele de aplicare a art. 140 din Codul fiscal, baza de calcul folosită de inspectorii fiscali fiind extrasele de cont contabil ale societății, declarațiile fiscale de venit anual, alte baze de date;

- consideră că nu datorează sumele menționate în decizia de impunere împreună cu majorările de întârziere aplicate retroactiv întrucât la data realizării veniturilor nu se cereau astfel de sume a fi plătite cu titlu de taxa pe valoarea adăugată și nu se solicita de către organul fiscal înregistrarea în scop de plată a taxei, temeiul legal al stabilirii și aplicării taxei fiind prevederile O.U.G. nr. 109/ 2009 puse în aplicare cu începere de la 01.01.2010, sumele încasate de la societatea comercială unde este singur asociat și administrator priveau și diverse alte încasări, adică nu tot ce s-a evidențiat în extrasele de cont avute în vedere de organul fiscal la stabilirea taxei sunt sume încasate cu titlu de drepturi de autor și modul de calcul al sumelor nu este corect, recunoscut de lege și aplicabil cazului în speță, situația fiind încadrată greșit și artificial, după o practică utilizată pe scară largă după decembrie 2009 persoanelor fizice care au vândut imobile, respectiv a celor care cedează drepturile de autor (reporteri, redactori, lucrători media, etc.);

- menționează că în raportul fiscal s-a constatat nemotivat că în calitate de persoană fizică a efectuat activități “comerciale” la nivelul anului 2008 – 2009 și primul trimestru al anului 2010 acte de comerț (economice) cu caracter de continuitate, de o manieră independentă, realizând o cifră de afaceri care depășește plafonul de 35.000 euro anual, potrivit art. 126 – 127 din Codul fiscal fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și fără a plăti taxa aferentă;

- precizează că, potrivit art. 126 alin. 1 lit. a), b), c) și d) și art. 127 alin. 1 și 2 din Codul fiscal trebuie să existe unele condiții întrunite cumulativ în activitatea unei persoane pentru a fi încadrată la articolul respectiv și să nască obligația de taxare, lipsa oricăreia dintre ele ducând la inexistența acestei obligații, iar raportul fiscal și decizia de impunere încalcă prevederile art. 6 și art. 13 din Codul de procedură fiscală în ceea ce privește întinderea dreptului de interpretare și a celui dat de legiutor textului în sensul că s-a adăugat nepermis la textele legale peste intenția pe care legiutorul a dat-o acestora;

- citează prevederile art. 126 și art. 127 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, precum și Normele Metodologice date în aplicarea și interpretarea acestora, înainte și după data de 01.01.2010, cu

modificările operate prin OUG nr. 109/ 2009, aplicate diferit înainte de intrarea lor în vigoare în decembrie 2009, pentru situațiile începând cu ianuarie 2010.

Pe cale de consecință, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. Z, a Raportului de inspecție fiscală nr. Z și a Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

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, comunicate societății la data de2011, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Z au constatat următoarele:

Persoana fizică X din Z a depășit prin veniturile realizate de la SC M SRL plafonul de 35.000 euro de scutire de TVA, depășirea având loc la finele lunii august a anului fiscal 2008, astfel că înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă, începând cu prima zi a lunii în care contribuabilul ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform articolului 153 alin. 1 lit. b), adică începând cu data de 01.10.2008, deoarece 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 august 2008 este de Z lei, iar plafonul de 35.000 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, perioada fiscală pentru TVA fiind trimestrul, conform art. 156¹ alin. (2) din Codul fiscal, contribuabilul având cifra de afaceri sub 100.000 de euro.

După data de2008, contribuabilul a realizat venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală (drepturi de autor) pe trimestrul IV 2008 în valoare de Z lei, TVA colectată aferentă stabilită de organele de inspecție fiscală fiind în sumă de Z lei, pe trimestrul I 2009 veniturile au fost în sumă de Z lei cu TVA colectată aferentă în sumă de Z lei, pe trimestrul II 2009 veniturile au fost în sumă de Z lei fiind colectată TVA în sumă de Z lei, pe trimestrul III 2009 valoarea drepturilor de autor încasate a fost în sumă de Z lei fiind colectată TVA în sumă de Z lei, pe trimestrul IV 2009 serviciile prestate au fost în valoare de Z lei fiind colectată TVA în sumă de Z lei, iar pe trimestrul I 2010 veniturile au fost în valoare de Z lei fiind colectată TVA aferentă în sumă de Z lei, așadar taxa pe valoarea adăugată de plată 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 și dobânzi de întârziere în sumă de Z lei pe perioada

.....2009 –2011 si penalități de întârziere în sumă de Z lei pe perioada2009 –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 sediul în Z, str. Z nr. Z, ap. Z și CNP Z.

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice Z este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează bugetului de stat obligațiile 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 transferul și/ sau transmiterea folosinței dreptului de autor.

În fapt, la sfârșitul lunii august a anului 2008 persoana fizică X din Z a realizat venituri în sumă totală de Z lei de la SC M SRL, depășind plafonul de 35.000 euro în echivalent 118.300 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 10 zile ale lunii septembrie 2008 și să devină plătitor începând cu data de 01.10.2008.

În drept, la art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(1) și (2), art. 129 alin. (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. – (3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

[...]

b) transferul și/ sau transmiterea folosinței dreptului 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 prestări de servicii efectuate în România în mod independent de către persoane impozabile, în cazul de față operațiuni de transfer și/ sau transmitere a folosinței dreptului de autor, care au constituit prestări de servicii atât înainte, cât și după data 01.01.2010 și nu nicio legătură cu tranzacțiile imobiliare, invocate eronat în contestație, se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind operațiuni impozabile din acest punct de vedere, persoana care a desfășurat astfel de operațiuni fiind obligată să plătească TVA aferentă după depășirea plafonului special de scutire.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 152 alin.(1) și (6), art. 153 alin. (1) lit. b) și art. 156¹ alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care 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, 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 prestărilor 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 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 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, iar organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă.

Ca atare, în luna august 2008 contribuabilul 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 septembrie 2008, urmând să dețină calitatea de plătitor de taxă începând cu luna

calendaristică următoare, respectiv de la 01.10.2008, iar întrucât contestatorul 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 acesta avea obligația să o plătească începând cu data de la care trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, întrucât sumele încasate de contribuabil reprezentând venituri din drepturi de proprietate intelectuală care coincid întocmai cu sumele declarate de contestator și de către SC M SRL privind transferul și/ sau transmiterea folosinței dreptului de autor, 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.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de Z lei asupra sumelor încasate de contribuabil de la SC M SRL în perioada 01.01.2008 – 31.03.2010 reprezentând venituri realizate în sumă totală de Z lei și au stabilit prin Decizia de impunere nr. Z că persoana fizică X datorează bugetului de stat taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de Z lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la **majorările de întârziere în sumă de Z lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, acestea rămân de plată în sarcina contestatorului potrivit principiului de drept "accessorium 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 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.”

2. În legătură cu Decizia nr. Z privind nemodificarea bazei de impunere, menționăm că decizia a fost emisă urmare a verificării impozitului pe venit și prin aceasta nu au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății.

3. În ceea ce privește **contestația împotriva Dispoziției nr. Z privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală**, precizăm că aceasta este de competența Activității de Inspecție Fiscală Z în calitate de organ emitent, în conformitate cu dispozițiile art. 209 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

4. Iar referitor la măsurile asiguratorii dispuse de organele de inspecție fiscală, precizăm că împotriva acestora se poate face contestație la instanța judecătorească competentă, potrivit dispozițiilor art. 129 alin.(11) și art. 172 din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

