



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală



□

Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,
874081, Timișoara
Tel : +0256 243947
Fax : +0256 243948
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatăii 1

DECIZIE NR. 3273/...2018

privind soluționarea contestației formulate de dl. XXXXX,
înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR_DGR .../....2017

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ... a fost sesizat de AJFP ... – Serviciul Inspectie Persoane Fizice 1, prin adresa înregistrată la DGRFP ... – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR_DGR .../....2017, cu privire la contestația formulată de dl. XXXXX, CNP ..., CIF ..., cu domiciliul fiscal în mun. ..., str. ..., nr. ..., ap. ..., jud.

Contestația a fost depusă la AJFP ... în data de 07.08.2017 sub numărul TMG_REG ... și a fost înregistrată la DGRFP ... sub numărul TMR_DGR .../....2017.

Contestația este semnată de dl. XXXXX.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.../....2017.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.../....2017 s-a stabilit TVA în suma de ... lei.

Fata de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.../....2017, respectiv 10.07.2017 (sub semnatura privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de 07.08.2017.

Constatănd că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestatăii 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ... este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de dl. XXXXX.

I. Dl. XXXXX a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .../....2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în

cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice, comunicata in data de 10.07.2017, in baza careia organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina petentului obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ... lei constand in TVA stabilita suplimentara - pentru perioada impozabila 01.10.2010-30.06.2016. Organul fiscal a stabilit o baza de impozitare suplimentara in valoare de ... lei stabilita de catre organele de inspectie fiscala, pe care o considera nelegala atat din punct de vedere al respectarii prevederilor Codului de procedura fiscala, cat si din punct de vedere al corectei incadrari si interpretari a prevederilor Codului fiscal in cadrul constatarilor de fond, solicitand anulara Deciziei de impunere nr. .../....2017, pentru suma totala de ... lei reprezentand TVA.

In fapt, la data de ...2017, s-a emis Decizia de impunere nr. .../....2017, prin care organele de inspectie fiscala precizeaza ca:

PFA XXXXX ... nu este inregistrata in scopuri de TVA. Citeaza din decizia mai sus-mentionata urmatoarele: pe langa activitatea de cedare a folosintei bunurilor, persoana impozabila PFA XXXXX ... la data de 02.08.2012 incepe sa desfasoare activitatea prevazuta de cod CAEN 7022, respectiv activitati de ...anta pentru afaceri si management, inregistrat la ORC ... ca si comerciant cu Certificat de Inregistrare seria ... nr. ... din data de, cu numar de ordine la ORC –

Organul fiscal face referire la prevederile art.125 indice 1 alin. 1 punctul 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca activitatea economica are intelesul prevazut la art. 127 atunci cand o persoana desfasoara mai multe activitati economice, prin activitate economica se inteleg toate activitatile economice desfasurate.

De asemenea, organul fiscal invoca si prevederile art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, persoana impozabila stabilita pe teritoriul Romaniei a carei cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este inferioara plafonului de 35.000 euro, la cursul BNR de la data aderarii (respectiv 119.000 lei) poate solicita scutirea de taxa, numita regim special de scutire pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform sustinerilor organelor de control, persoana fizica XXXXX dobandeste calitatea de persoana impozabila realizand cifra de afaceri, care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderi mici, constituita din valoarea totala a operatiunilor taxabile si a operatiunilor scutite fara drept de deducere (cedarea folosintei bunurilor reprezentand activitatea principala) prevazute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, valabil pana la data de 31.12.2015.

Este mentionat in decizia de impunere ca in anul fiscal 2016, perioada 01.10.2010-30.06.2016, persoana impozabila nu realizeaza operatiuni taxabile, doar operatiuni scutite fara drept de deducere, iar conform documentelor prezentate de contribuabil cu cifra de afaceri stabilita si verificata pe fiecare an in parte, in baza prevederilor art. 152 alin. (1), contribuabilul verificat indeplineste conditiile privind regimul special de scutire pana la data de 30.06.2012.

In perioada supusa controlului, organele de control considera ca persoana impozabila depaseste plafonul de scutire TVA la data de 30.06.2012, fiind obligata sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.08.2012 si nu a respectat prevederile art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.07.2012 si nu a aplicat regimul normal de taxare incepand cu data de 01.08.2012.

Organul de control specifica in decizia de impunere ca, in perioada 01.10.2010 – 30.06.2016, persoana impozabila, pentru activitatea de ...anta pentru afaceri si management CIF ..., nu a condus jurnale de vanzari si nu a colectat TVA si nu a declarat in deconturile de TVA, operatiunile respective, iar pentru prestarile de servicii desfasurate in

cadrul activitatii de ...anta pentru afaceri si management in valoare de ... lei din perioada verificata, organul de control a colectat TVA in suma de ... lei, determinata conform art. 140 din din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prin aplicarea sutei marite. Baza de impozitare la TVA a fost stabilita conform art. 137 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si in baza pet. 23 alin. (2) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Tinand cont de faptul ca in contracte nu se prevede nimic cu privire la TVA, domnul XXXXX a dat o declaratie pe propria raspundere ca nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiari TVA.

In data de 30.07.2012, XXXXX ... PFA a incheiat contractul de ...anta cu nr. 267 intre ... si XXXXX ... PFA, obiectul contractului fiind de analiza si studiu privind posibilitatea de extindere a activitatii clientului in Ungaria pentru cresterea clientelei straine si cresterea venitului societatii. Valoarea totala a acestui contract este de ... lei.

Serviciile au fost facturate conform prevederilor art. 155 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 si au fost incasate prin virament bancar in mod esalonat prin bilete la ordine emise de catre ... SRL catre ... SRL, iar prin decontare la banca se gireaza la XXXXX ... PFA in valoare totala de ... lei si bilete la ordine emise de ... SRL, care se gireaza la XXXXX ... PFA in valoare de ... lei.

Pentru prestarile de servicii desfasurate in cadrul activitatii de ...anta pentru afaceri si management in valoare de ... lei din perioada verificata organul de control a colectat TVA in valoare ... lei.

Pentru anul fiscal 2012, se modifica venitul brut, dupa efectuarea verificarii de la suma de ... lei la venitul brut constatat de organul de control in suma de ... lei.

Pentru anul fiscal 2012 se modifica venitul net, dupa efectuarea verificarii fiscale de la suma de ... lei la venit net constatat de organul de control in suma de 144.801 lei.

In urma inspectiei fiscale, in anul 2012 (pentru cele doua activitati, respectiv cedarea folosintei bunurilor si ...anta) baza de impozitare se modifica de la venit net declarat la organul fiscal territorial in suma de ... lei, venit net constatat de organul de control in suma de ... lei. In urma verificarii, rezulta pierdere fiscala in suma de ... lei.

Organele de control sustin ca in perioada supusa controlului, petentul a depasit plafonul de TVA incepand cu data de 01.08.2012.

Organul de control mentioneaza in RIF ca petentul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.07.2012 si nu a aplicat regimul normal de taxare incepand cu data de 01.08.2012, invocand prevederile art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru prestarile de servicii desfasurate in cadrul activitatii de ...anta pentru afaceri si management in valoare de ... lei din perioada verificata, organul de control a colectat TVA in suma de ... lei, determinate conform art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prin aplicarea procedurii sutei marite.

In RIF este precizat faptul ca baza de impozitare la TVA a fost stabilita conform art. 137 lit a) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si in baza pct. 23 alin. (2) din HG 44/2004 din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, iar, avand in vedere faptul ca in contracte nu se prevede nimic cu privire la TVA, domnul XXXXX a dat o declaratie pe propria raspundere ca nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiari TVA.

In drept, isi intemeiaza contestatia pe urmatoarele considerente:

1) Aplicarea gresita a prevederilor referitoare la aplicabilitatea art. 152 si art. 153 Cod fiscal

Art. 152 din Codul fiscal prevedea ca in situatia in care persoana impozabila nu declara la inceputul activitatii economice ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal, se poate

inregistra la depasirea plafonului de scutire persoana impozabila care realizeaza tranzactii imobiliare, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si a carei cifra de afaceri anuala este sub plafonul de scutire prevazut de Codul fiscal si nu orice persoana.

Organul de control sustine ca nu a respectat prevederile art. 153 alin. (1) lit.a) punctul 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA inainte de realizarea activitatii economice ce implica operatiunile taxabile pentru care in opinia sa nu se aplica regimul special de scutire pentru intreprinderi mici prevazut la art. 152 din Legea 571/2003, insa din economia textului art. 152 CF rezulta fara putinta de tagada ca petentul nu avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA anterior atingerii plafonului, intrucat serviciile au avut un caracter ocazional si nu repetitiv.

In speta, existenta unui contract nu reprezinta in sine o tranzactie si, cu atat mai mult, nu ofera certitudini privind realizarea serviciilor, acestea devenind certe doar la data realizarii lor efective si a facturarii.

In sprijinul alegatiei sale este si Adresa nr.677791/ 16.11.2015 emisa de Ministerul Finanelor Publice Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale (anexata) tocmai in scopul clarificarii diferitelor interpretari date aplicabilitatii art.152 CF, se precizeaza la pag. 2 si 3 faptul ca certitudinea obligativitatii inregistrarii intervine doar la momentul la care operatiunile au avut loc si depasirea cifrei de afaceri este certa.

Organele de inspectie fiscala in mod voit sau nu afirma cu destula usurinta faptul ca petentul era obligat, omitand in mod voit paragrafele relevante si concluzia adreselor mentionate anterior si desigur textul de lege care reglementeaza acest aspect, sa se inregistreze in scopuri de TVA la data de 01.08.2012.

De fapt, obligatia sa de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA intervine la data de 10.09.2012.

Concluzia organelor de inspectie fiscala are un caracter discriminatoriu in raport cu multitudinea de agenti economici din Romania si din Uniunea Europeana care aplica (cu diferite niveluri ale plafonului) regimul de scutire aplicabil intreprinderilor mici.

Obligativitatea de a se inregistra in scopuri de TVA intervine ulterior atingerii plafonului, asa cum a precizat la data de 10.09.2012, cand exista certitudinea realizarii venitului.

In cazul petentului, este vorba de faptul ca inregistrarea opera conform legii dupa depasirea plafonului prevazut de art. 152, cu exceptia situatiei in care si-ar fi exprimat intentia de taxare.

Conform dispozitiilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri este mai mare sau egala cu plafonul de scutire prevazut la alin.(1) solicita inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii ori depasirii plafonului si aplica regimul special de scutire pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, legea sanctionand persoana impozabila numai in situatia in care aceasta nu solicita sau solicita acest lucru cu intarziere.

In vederea stabilirii momentului la care intervine obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, relevanta este cifra de afaceri realizata de persoana impozabila. Legea permite inregistrarea in scopuri de TVA prin optiune a persoanelor impozabile, inclusiv a persoanelor impozabile nou infiintate, in cazul in care acestea estimeaza un volumul al tranzactiilor peste plafonul special de scutire de taxa prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, fara a sanctiona insa persoana impozabila in cazul in care a subevaluat nivelul cifrei de afaceri in declaratia depusa in vederea inregistrarii.

In conformitate cu prevederile art. 152 alin.(1) din Legea 571/2003, persoana impozabila stabilita in Romania a carei cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderarii, poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire TVA, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1)

din Legea 571/2003, per a contrario, daca cifra de afaceri realizata ori declarata este superioara plafonului special de scutire de 35.000 euro persoana impozabila nu poate aplica regimul special de scutire TVA.

a) Referitor la aplicabilitatea prevederilor art. 152 si 153 Cod fiscal

Considera ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au apreciat faptul ca ar fi avut obligatia inregistrarii in scopuri de TVA.

Obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA intervenea incepand cu data de 01.08.2012 si ar fi fost aplicabila in fapt incepand cu data de 01.10.2012, astfel cum prevede art. 152 si 153 Cod fiscal.

De asemenea, in adresa emisa de catre Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale A-RFC 1338/14.01.2016 si 677791/16.11.2016 sunt stipulate referitor la art. 152 si art 153 urmatoarele:

Prevederile art. 152 si art. 153 din Codul fiscal, nu au reglementat niciodata sanctiuni in cazul estimarii de catre persoana impozabila a unei cifre de afaceri ce urmeaza a fi obtinute sub plafonul special de scutire de TVA aplicabil pentru mici intreprinderi, in acest sens fiind reglementarea din norma scrisa.

Adresele mai sus mentionate descriu in detaliu cadrul legal aplicabil astfel cum urmeaza:

b) Estimarea cifrei de afaceri

Nesanctionarea persoanei impozabile care estimeaza o cifra de afaceri anuala sub plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal nu se justifica dintr-un considerent lesne de inteles si anume faptul ca aceasta depinde de acordurile comerciale incheiate sau viitoare, nu este predictibila in orice circumstante si, prin urmare, persoanei impozabile nu i se poate imputa faptul ca nu a estimat corect cifra de afaceri pe care urmeaza sa o realizeze.

In multe dintre situatii, la baza estimarii cifrei de afaceri sta in principiu contractul. De principiu, contractul reprezinta un acord de vointa intemeiat pe norme juridice, fiind un act juridic bilateral, sinalagmatic propriu dreptului privat si, in special, dreptului civil si comercial. Codul civil defineste contractul ca fiind „*acordul intre doua sau mai multe persoane cu intentia de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic*”. Asa cum se poate constata din definitia de mai sus, elementul specific al contractului este acordul de vointa al partilor.

Considera ca nici nu s-ar justifica, din perspectiva legislatiei in domeniul TVA, sanctionarea estimarii unei cifre de afaceri sub un plafon de referinta impus de lege in conditiile in care evolutia tranzactiilor nu este cunoscuta si, mai mult decat atat, partile pot decide in orice moment modificarea raporturilor dintre ele, cu impact asupra tranzactiilor al caror volum s-a estimat initial.

Legea reglementeaza masura sanctionarii neinregistrarii in scopuri de TVA a persoanelor impozabile in situatia concreta a depasirii cifrei de afaceri „*realizate de aceasta, nu in cazul estimarii eronate a unei cifre de afaceri sub*” plafonul special de scutire de TVA aplicabil potrivit prevederilor art. 152 din Codul fiscal.

Conform dispozitiilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri este mai mare sau egala cu plafonul de scutire prevazut la alin. (1) solicita inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii ori depasirii plafonului si aplica regimul special de scutire pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, legea sanctionand persoana impozabila numai in situatia in care aceasta nu solicita sau solicita acest lucru cu intarziere.

c) Momentul in care intervine obligatia inregistrarii

In vederea stabilirii momentului la care intervine obligatia inregistrarii in scopuri de TVA relevanta este cifra de afaceri realizata de persoana impozabila. Legea permite inregistrarea in scopuri de TVA prin optiune a persoanelor impozabile, inclusiv a persoanelor impozabile nou infiintate, fara a sanctiona insa persoana impozabila in cazul in care a subevaluat nivelul cifrei de afaceri in declaratia depusa in vederea inregistrarii.

Faptul ca cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic este deopotri un argument suplimentar in sustinerea faptului ca, din perspectiva TVA, in vederea efectuarii unei juste impuneri, sunt relevante operatiunile certe efectuate de persoana impozabila si nu modul in care acestea sunt estimate. In acest sens este relevanta pozitia Curtii de Justitie a Uniunii Europene care, in considerentele din hotararea in cauzele conexe C-249/12 si C-250/12, Tulica si altii mentioneaza ca in conformitate cu regula generala prevazuta la articolul 73 din Directiva TVA, *"baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituita de contrapartida primita in mod real in acest sens de persoana impozabila. Aceasta contrapartida constituita valoarea subiectiva, respectiv valoarea primita in mod real, iar nu valoarea estimata conform unor criterii obiective"*(a se vedea in special Hotararea din 5 februarie 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, si Hotararea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties si Provadinvest, C-621/10 si C-129/11, punctul 43).

Inregistrarea care intervine in conditiile prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal este in contextul posibilitatii exercitarii dreptului de deducere a TVA, fara a se specifica obligatia de a se inregistra inainte de depasirea plafonului. Mai mult, forma art. 153 (1) aplicabila la data inspectiei fiscale mentioneaza ca inregistrarea conforma cu art. 153 este o inregistrare normala de taxa care pune de fapt in evidenta existenta regimului special prevazut la art. 152 CF.

In situatia in care persoana impozabila declara ca cifra de afaceri anuala va depasi plafonul de scutire prevazuta de art. 152 din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA inainte de realizarea activitatii economice ce implica operatiuni cu drept de deducere, ceea ce ii da dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor destinate acestor operatiuni.

Organul de control a incalcat interpretarea data de CJUE in C-95/07 si C-96/07, Ecotrade Spa, in care a stabilit ca din moment ce administratia fiscala dispune de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila, in calitate de destinatar al prestarii de servicii in cauza, este obligata la plata TVA, aceasta nu ar putea impune, in ceea ce priveste dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa, conditii suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitarii acestui drept (a se vedea Hotararea Bockemuhl, citata anterior, punctul 51).

2) Referitor la debitul de TVA stabilit de organele de inspectie fiscala

Prevederile art. 152 si art. 153 din Codul fiscal nu au reglementat niciodata sanctiuni in cazul estimarii de catre persoana impozabila a unei cifre de afaceri ce urmeaza a fi obtinute sub plafonul special de scutire de TVA aplicabil pentru mici intreprinderi, in acest sens fiind reglementarea din norma scrisa.

Inregistrarea anterior depasirii cifrei de afaceri anuale prevazute la art. 152 este optionala si nu poate fi interpretata ca fiind obligatorie.

Din aceste considerente solicita solutionarea favorabila a contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr. .../....2017 pentru suma de ... lei, reprezentand TVA aferenta unei baze de impunere de ... lei.

3) Aplicarea gresita a prevederilor referitoare la aplicabilitatea art. 131 Cod Procedura fiscala

Conform art. 131 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, deciziile de impunere se emit in termen de cel mult 25 de zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale.

Mentioneaza ca decizia de impunere, asa cum este inregistrata sub nr. .../....2017, nu a fost emisa la aceasta data, asa cum prevede legea, organele de control in mod fraudulos au inregistrat aceasta decizie sub acelasi numar cu decizia privind impozitul pe venit si RIF, desi a fost emisa dupa data de 5 iulie 2017 si i-a fost comunicata de abia la data de 10.07.2017, si doar la sesizarea contribuabilului, iar acest fapt denota ca organele fiscale au considerat ca nu se datoreaza suma. In acest sens, solicita verificarea sistemului informatic.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017, emisa de AJFP ... – Inspectie Fiscala, s-a stabilit TVA in sumă de ... lei.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 27.04.2017 si inregistrat sub nr. TMG_AIF .../....2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017, s-au stabilit urmatoarele:

In perioada supusa verificarii, respectiv 01.10.2010 – 30.06.2016, activitatea economica a fost desfasurata ca activitate independenta, contribuabilul fiind organizat ca si ...ant, in baza Certificatului de inregistrare fiscala seria ..., nr. ... din data de 03.08.2012.

XXXXX ... Persoana Fizica Autorizata functioneaza in baza Certificatului de inregistrare fiscala seria B, nr. ... din data de 03.08.2012.

In perioada supusa inspectiei fiscale, XXXXX ... Persoana Fizica Autorizata nu a fost inregistrat in scopuri de TVA.

Pe langa activitatea de cedarea folosintei bunurilor, persoana impozabila XXXXX la data de 02.08.2012 a inceput sa desfasoare activitatea prevazuta de cod CAEN 7022 respectiv activitati de ...anta pentru afaceri si management, inregistrat la Oficiul Registrului Comertului ca si comerciant cu Certificat de inregistrare seria B, nr...., din data de 03.08.2012, cu numar de ordine la registrul comertului F35/1180/02.08.2012.

Conform prevederilor art. 125¹ alin. (1) punctual 4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, activitatea economica are intelesul prevazut la art.127 atunci cand o persoana desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economica se înțelege toate activitățile economice desfășurate.

Conform prevederilor art. 152 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, persoana impozabila stabilita pe teritoriul Romaniei a carei cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este inferioara plafonului de 35.000 euro, la cursul BNR de la data aderarii (respectiv 119.000 lei) poate solicita scutirea de taxa, numita regim special de scutire pentru operatiunile

prevazute la art. 126 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, persoana fizică XXXXX a dobandit calitatea de persoana impozabila realizand cifra de afaceri, care serveste drept referinta pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderi mici, constituita din valoarea totala a operatiunilor taxabile si a operatiunilor scutite fara drept de deducere (cedarea folosintei bunurilor reprezentand activitatea principala) prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, valabil pana la data de 31.12.2015.

In anul fiscal 2016, perioada 01.01.2016-30.06.2016, persoana impozabila nu a realizat operatiuni taxabile, doar operatiuni scutite fara drept de deducere.

Conform documentelor prezentate de contribuabil cu cifra de afaceri stabilita si verificata pe fiecare an in parte, in baza prevederilor art.152 alin.(1), contribuabilul verificat a indeplinit conditiile privind regimul special de scutire pana la data de 30.06.2012.

In perioada supusa controlului, persoana impozabila a depasit plafonul de scutire TVA la data de 30.06.2012, fiind obligata sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.08.2012.

Situatia calcularii depasirii plafonului de scutire TVA este prezentata in anexa nr. 1.

Persoana impozabila nu a respectat prevederile art. 153 alin. 1) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal si nu a solicitat inregistrare in scopuri de TVA pana la data de 10.07.2012 si nu a aplicat regimul normal de taxare incepand cu data de 01.08.2012.

In perioada 01.10.2010 – 30.06.2016, persoana impozabila, pentru activitatea de ...anta pentru afaceri si management CIF..., nu a condus jurnale de vanzari si nu a colectata TVA si nu a declarat in deconturile de TVA, operatiunile respective.

Pentru prestarile de servicii desfasurate in cadrul activitatii de ...anta pentru afaceri si management in valoare de ... lei din perioada verificata organul de control a colectat TVA in suma de ... lei, determinata conform art. 140 din legea 571/2003 prin aplicarea procedurii sutei marite. Baza de impozitare la TVA a fost stabilita conform art.137 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, si in baza pct.23 alin.(2) din HG. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Titului VI din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, avand in vedere faptul ca in contracte nu se prevede nimic cu privire la TVA. domnul XXXXX a dat o declaratie pe propria raspundere ca nu are posibilitatea de a recupera de la beneficiari taxa pe valoare adaugata.

III. Actiunea in procedura prealabila a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele fizice nr..../....2017.

III.1.PROCEDURA

Cauza supusă soluționării este dacă comunicarea deciziei de impunere dupa mai mult de 25 de zile poate atrage nulitatea acesteia, în condițiile în care vătămarea petentului în această privință nu este absolută de vreme ce consecințele fiscale ale constatărilor din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu au fost influențate de niciun fel.

În fapt, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele

fizice nr..../....2017 a fost emisa în data de2017, fiind comunicata petentului în data de 10.07.2017, sub semnatura de primire.

Referitor la acest aspect, petentul apreciaza ca decizia de impunere contestata a fost emisa cu depasirea celor 25 de zile lucratoare de la incheierea inspectiei fiscale și ca atare nu datoareaza TVA in suma de ... lei.

În drept, potrivit art. 46, art. 47, art. 49, art. 130 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 46. - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului".*

„ART. 47

Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.(...)"

"Art. 49. - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se

constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

”Art. 130. - (4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”.

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(6) Deciziile prevăzute la alin. (4) se comunică contribuabilului/plătitorului în condițiile art. 47.”

Din prevederile legale antementionate rezulta ca decizia de impunere se emite în termen de 25 de zile de la data incheierii inspecției fiscale.

Din textele legale antecitate, rezulta ca elementele precizate la art. 46 alin. (2) din Codul de procedura fiscală, formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la comunicarea actului administrativ fiscal după mai mult de 25 de zile.

Asa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță"

(Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia".

Inspectia fiscala a fost incheiata în data de 27.04.2017, iar decizia de impunere contestata a fost emisa în data de2017, după o zi de la data incheierii inspectiei fiscale, cu aplicarea art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală .

Comunicarea actului administrativ – fiscal atacat s-a realizat **direct, prin primirea sub semnătură, în data de 10.07.2017**, cu aplicarea art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală .

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele petentului cu privire la modalitatea de emitere a decizie de impunere contestata nu sunt de natura sa conduca la nulitatea actului administrativ fiscal atacat, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, **urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.**

III.2. FOND

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru prestarile de servicii desfasurate in cadrul activitatii de consultantanta pentru afaceri si management efectuate în perioada 01.10.2010-30.06.2016, dl. XXXXX avea obligatia de a se înregistra ca platitor de TVA si de a colecta taxa pe valoarea adaugata în suma de ... lei, în conditiile în care a depăsit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugata, fără a evidenția și a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugata.

In fapt, in perioada supusa verificarii, respectiv 01.10.2010 – 30.06.2016, activitatea economica a fost desfasurata ca activitate independenta, petentul fiind organizat ca si ...ant, in baza Certificatului de inregistrare fiscala seria ..., nr. ... din data de

XXXXX ... Persoana Fizica Autorizata a functionat in baza Certificatului de inregistrare fiscala seria ... nr. ... din data de

In perioada supusa inspectiei fiscale, XXXXX ... Persoana Fizica Autorizata nu a fost inregistrat in scopuri de TVA.

Pe langa activitatea de cedarea folosintei bunurilor, persoana impozabila XXXXX la data de 02.08.2012 a inceput sa desfasoare activitatea prevazuta de cod CAEN 7022

respectiv activitati de ...anta pentru afaceri si management, inregistrat la Oficiul Registrului Comertului ca si comerciant cu Certificat de inregistrare seria ..., nr...., din data de ..., cu numar de ordine la registrul comertului

In luna iunie 2012, contestatorul a realizat o cifra de afaceri în sumă totală de ... **lei (conform anexei nr. 1 la raportul de inspectie fiscala)**, depășind plafonul de TVA de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro, și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

În ceea ce privește înregistrarea fiscală a persoanelor fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii liberale, prevederile Cap.I, pct.2.2, pct. 3 din Anexa 1 la OMFP nr.1346/2006 privind aprobarea Procedurii de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, a Procedurii de modificare a domiciliului fiscal pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, precum și a modelului unor formulare, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"2.2. În cazul în care contribuabilul desfășoară mai multe activități autorizate sau activitatea se desfășoară în mai multe locații, atribuirea codului de înregistrare fiscală se face numai pentru activitatea principală, la sediul principal de desfășurare a acesteia, celelalte locații reprezentând sedii secundare și le sunt aplicabile dispozițiile art. 72 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Cu aceeași dată, pentru contribuabilii care se înregistrează ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, codul de identificare fiscală este alcătuit din codul de înregistrare fiscală menționat la pct. 2 și din prefixul "RO" conform ISO Standard 3166 - alpha 2."

Inregistrarea în scopuri de TVA, potrivit art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a persoanelor fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, se realizează numai pentru activitatea principală, la locul principal de desfășurare a acestuia, **persoana impozabilă primind pentru ansamblul operațiunilor desfășurate codul de înregistrare fiscală în scopuri de TVA alcătuit din codul de înregistrare fiscală atribuit pentru activitatea principală la locul principal de desfășurare a activității, precedat de prefixul „RO”.**

Astfel, se reține că persoana impozabilă primește pentru ansamblul operațiunilor desfășurate codul de înregistrare fiscală în scopuri de TVA, și nu separat pentru fiecare categorie de activități realizate.

In ceea ce priveste regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

- art. 152 alin. (1), (3) si (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Regimul special de scutire pentru intreprinderile mici

ART. 152

*(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de **35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei***

la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B).

(2) Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii.

(3) Persoana impozabila care indeplineste conditiile prevazute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricand pentru aplicarea regimului normal de taxa.

(4) O persoana impozabila nou-infiintata poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, daca la momentul inceperii activitatii economice declara o cifra de afaceri anuala estimata, conform alin. (2), sub plafonul de scutire si nu opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) In sensul alin. (4), pentru persoana impozabila care incepe o activitate economica in decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevazut la alin. (1) se determina proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului, fractiunea de luna considerandu-se o luna calendaristica intreaga.

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153(...)**"

In calitate de persoana impozabila, domnul XXXXX avea obligatia potrivit prevederilor art.152 alin. (6) „sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, **in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului.**"

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se retine ca persoana impozabila care este stabilita in Romania si care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de TVA cu drept de deducere este obligata sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit plafonul de scutire, respectiv **cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este superioara plafonului de 35.000 euro.**

In acest sens, s-a pronuntat si Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale prin Adresa nr. 677791/16.11.2015, transmisa de dl. Vicepresedinte ANAF Florin Tunaru, dispunand realuarea inspectiilor fiscale avand in vedere precizarile formulate Directia generala legislatie si Cod fiscal in cauza, in care se precizeaza urmatoarele:

„La o atenta analiza a dispozitiilor legale in domeniul TVA, respectiv a prevederilor art. 153 si art. 152 din Codul fiscal, se poate observa ca acestea **nu au reglementat niciodata sanctiuni in cazul estimarii de catre persoana impozabila a unei cifre de afaceri ce urmeaza a fi obtinute sub plafonul special de scutire de**

TVA aplicabil pentru mici intreprinderi, in acest sens fiind reglementarea din norma scrisa si, de asemenea, pozitia exprimata de directia noastra in numeroase adrese in care am raspuns diverselor solicitari pe aceasta tema. Nesanctionarea persoanei impozabile care estimeaza o cifra de afaceri anuala sub plafonul de scutire prevazutla art. 152 alin. (1) din Codul fiscal nu se justifica dintr-un considerent lesne de inteles si anume faptul ca aceasta depinde de acordurile comerciale incheiate sau viitoare, nu este predictibila in orice circumstante si, prin urmare persoanei impozabile nu i se poate imputa faptul ca nu a estimat corect cifra de afaceri pe care urmeaza sa o realizeze.

Prin urmare, **in vederea stabilirii momentului la care intervine obligatia inregistrarii in scopuri de TVA relevanta este cifra de afaceri realizata de persoana impozabila**. De asemenea, legea permite inregistrarea in scopuri de TVA **prin optiune** a persoanelor impozabile, inclusiv a persoanelor impozabile nou infiintate, in cazul in care acestea estimeaza un volumul al tranzactiilor peste plafonul special de scutire de taxa prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, fara a sanctiona insa persoana impozabila in cazul in care a subevaluat nivelul cifrei de afaceri in declaratia depusa in vederea inregistrarii.

Faptul ca cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic este deopotriiva un argument suplimentar in sustinerea faptului ca, din perspectiva TVA, in vederea efectuarii unei juste impuneri, sunt relevante operatiunile certe efectuate de persoana impozabila si nu modul in care acestea sunt estimate, in acest sens este relevanta pozitia Curtii de Justitie a Uniunii Europene care, in considerentele din hotararea in cauzele conexe C-249/12 si C-250/12, Tulica si altii, mentioneaza ca in conformitate cu regula generala prevazuta la articolul 73 din Directiva TVA, „**baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituita de contrapartida primita in mod real in acest sens de persoana impozabila. Aceasta contrapartida constituie valoarea subiectiva, respectiv valoarea primita in mod real, iar nu valoarea estimata conform unor criterii obiective** (a se vedea in special Hotararea din 5 februarie 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, si Hotararea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties si Provadinvest, C-621/10 si C-129/11, punctul 43)".

La data de 30.06.2012, petentul a inregistrat o cifra de afaceri in suma de 165.508 lei (**conform anexei nr. 1 la raportul de inspectie fiscala**), depasind astfel plafonul de 35.000 euro (35.000 euro x 3.3817 = 118.360 lei, rotunjit la mie 119.000 lei) pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderile mici, plafon prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „*Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*”

In conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „*Persoana impozabila care aplica regimul de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data*

atingerii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art.153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art.153”.

In consecinta, data la care petentul a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost 30.06.2012 si ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data 10.07.2012.

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA este reglementata la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, in forma in vigoare in anul 2012, prevede:

“(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art.125[^]1 alin.(2) lit.b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

(...) b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art.152 alin.(1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;”

coroborat cu pct. 66 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

„66. (1)in cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:

(...)c) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b) si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal,”

Avand in vedere prevederile legale antementionate si constatările organelor de inspectie fiscala, **dl. XXXXX avea obligatia inregistrarii ca platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2012.**

Desi petentul sustine ca organele de inspectie fiscala au facut aplicatiunea art. 153 alin. (1) lit a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din analiza Raportului de inspectiei fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, rezulta ca **organele de inspectie fiscala au facut aplicatiunea art.153 alin. (1) lit. b)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, petentul beneficiind de regimul special de scutire pana la data depasirii plafonului de 119.000 lei, contrar celor sustinute d petent.

Prin urmare, având în vedere cele prezentate, prevederile legale aplicabile în materie, precum și faptul că argumentele aduse și documentele depuse în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspectie fiscală cu privire la suma contestată, se reține că în mod legal acestea au stabilit în sarcina dl. XXXXX RO... diferența suplimentară de taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, pentru perioada 01.01.2010 -30.06.2016.

În consecință, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de dl. XXXXX, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr..../....2017, **pentru suma de ... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se

DECIDE:

- **respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de dl. XXXXX împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr..../....2017, **pentru suma de ... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

- prezenta decizie se comunica la :
 - dl. XXXXX;
 - AJFP ... – Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL