



DECIZIA nr. 47 din 2013

privind soluționarea contestației formulate de
PERSOANA FIZICĂ X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.10409/12.04.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 2, prin adresa nr.X/12.04.2013, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**, cu domiciliu în X, str.X, nr.X, Județul Harghita.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. X/12.02.2013, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 2, prin care s-a stabilit suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxă pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- X lei penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică X, prin contestația depusă înregistrată sub nr. X/03.04.2013, solicită admiterea contestației și anularea în totalitate actului atacat pentru obligațiile de plată stabilite suplimentar, invocând următoarele motive:

Contestatarul susține, că până la data de 16.12.2010 când a fost înregistrat ca și plătitor de TVA, a avut calitatea de persoană legală de SC Y SRL printr-un contract de colaborare în temeiul căruia avea calitate de colaborator pentru distribuția produselor firmei, contractul reprezentând instrumentul juridic care a creat un raport de angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului, nu

a acționat de o manieră independentă, ca atare nu putea fi obligat la plata TVA, neputând fi considerată o persoană impozabilă.

X consideră ca actul administrativ atacat nu îndeplinește prevederile legale, respectiv art.43 alin. (2) din O.G.92/2003 republicată cu privire la temeiul legal ca element obligatoriu al actului administrativ fiscal și punctul 2.1.3. din O.M.F.P. nr.972/2006 din care nu rezultă cu claritate situația de drept ce a determinat organele de inspecție fiscală să-l califice pe contestator ca și persoană impozabilă din punct de vedere TVA fără să ia în considerare că desfășura o activitate dependentă față de SC Y SRL, în situația în care, conform Regulamentului inclusiv impozitul pe venit era plătit de către societate.

De asemenea afirmă, că organul de inspecție fiscală avea dreptul de a calcula dobânzi și penalități de întârziere numai de la data comunicării deciziei de impunere și în nici un caz de la o dată anterioară acestei comunicări, făcând referire la art. 111, alin (2) din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere considerentele de mai sus contribuabilul susține că măsurile dispuse prin decizia contestată este temeinic eronată și nelegală stabilirea de către organele de inspecție fiscală, întrucât aceste obligații au fost calculate de la presupusa dată la care contribuabilul trebuia înregistrat ca și plătitor de TVA.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/04.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/12.02.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 2, au constatat următoarele:

Perioada verificată pentru taxa pe valoare adăugată: 01.07.2009 - 16.12.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X, în perioada sus menționată, a realizat venituri din desfășurarea activității de prestări servicii pe baza contractului încheiat cu firma Y SRL.

În vederea clarificării situației s-a efectuat un control încrucișat la firma Y SRL și pe baza nota explicativă declarat de administrativul firmei, prevăzute în anexa 3 la raportul de inspecție fiscală, reiese că în perioada 2009-2010 nu a fost calculat și virat contribuția de asigurare de sănătate deoarece X nu a fost angajatul firmei, doar a prestat servicii pe baza unui contract de servicii încheiat la data de 07.04.2005 pe o durată nedeterminată.

Având în vedere că nu a existat o relație de angajat/angajator între firmă și persoana fizică organele de inspecție fiscală au calificat prestația de serviciu ca o activitate independentă, care potrivit art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal, persoana fizică devine persoana impozabilă din punct de vedere TVA.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că contribuabilul conform Declarației informative 205(cifra de afaceri) depuse la organul fiscal teritorial și al extraselor bancare verificate în perioada 01.01.2009 - 08.09.2010 a încasat

sumă totală de X lei, astfel depășind plafonul de scutire prevăzut de art. 152 (1) și (2) din Codul fiscal, adică 35.000 euro (119.000 lei), în anul fiscal 2009 în luna mai, a realizat un venit brut în sumă de X lei echivalent a X Euro, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, în condițiile în care avea obligația să solicite înregistrarea până la data de 11.06.2009 și să devină plătitor de TVA începând cu 01.07.2009.

Pentru sumele de plată s-a emis decizia de impunere nr. X/12.02.2013, prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată de X lei taxă pe valoarea adăugată și X lei accesorii aferente.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal obligațiile suplimentare de plată contestate din desfășurarea activității de prestări servicii de marketing pe baza contractului încheiat cu firma Y SRL în perioada 01.07.2009 - 16.12.2010, persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în urma controlului încrucișat privind relațiile economice cu persoana fizică X, respectiv verificarea relației de angajare cu firma Y SRL în perioada 01.01.2009 - 08.09.2010, organele de inspecție fiscală au constatat pe baza nota explicativa de la administratorul firmei cu privire la obligația angajatorului de a calcula și vira contribuția de asigurare de sănătate nu a fost calculat și virat, deoarece X nu a fost angajatul firmei, doar a prestat servicii în baza unui contract de servicii.

Organele de inspecție fiscală, conform situației întocmite de către Y SRL și conform situației întocmit de organele de control, în baza extraselor de cont bancar în vederea recalculării venitului brut al contribuabilului, au constatat că cifra de afacere realizată din livrări de bunuri interne (X lei), în anul fiscal 2009 luna mai a depășit plafonul de scutire, respectiv 35.000 € prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, fără să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în regim normal în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, respectiv până la data de 11.06.2009 în conformitate cu art.153 alin.(1) lit. b) din Legea 571/2003 și să devină plătitor de TVA începând cu 01.07.2009.

Prin contestație, contribuabilul consideră nejustificată stabilirea TVA de plată suplimentar cu accesoriile aferente, susținând că întrucât aceste obligații au fost calculate de la presupusa dată la care contribuabilul trebuia înregistrat ca și plătitor de TVA, astfel avea dreptul de a calcula dobânzi și penalități de întârziere numai de la data comunicării deciziei de impunere și în nici un caz de la o dată anterioară acestei comunicări.

În drept, art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„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);”

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost aceasta definită la art.127 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.2 al aceluiași act normativ.

Potrivit art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.

În aplicarea prevederilor alin. (2) al art. 127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

„1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Conform art. 153 alin. (1) lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(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;”

Astfel, potrivit art. 152 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

*„(1) Persoana impozabilă stabilită în România, 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*

solicita 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).”

iar potrivit alin.5 „...pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.”

potrivit alin.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 în decursul unui an calendaristic, 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.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține faptul că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra anuală de afaceri declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.6 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.6 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală 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 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. Totodată, organele fiscale competente 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; [...]

(3) După determinarea taxei de plată conform alin. (2), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată**, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate realizată într-o manieră independentă și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2009 - 08.09.2010 de către persoana fizică X, respectiv din desfășurarea activității de prestări servicii de marketing pe baza contractului încheiat cu firma Y SRL, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică X, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în acea perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Or, se reține că persoana fizică X, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri TVA până la data de 11.06.2009, data depășirii plafonului de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) fiind în luna mai 2009, conform situației întocmite de către Y SRL,

a realizat un venit net X lei pentru anul 2009, respectiv din X lei pentru anul 2010, depășind plafonul în sumă de X echivalent a X Euro.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2009, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate realizată într-o manieră independentă, rezultă că operațiunile efectuate de contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, născându-se, totodată, obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 35.000 euro.

Se precizează, că organele de inspecție fiscală la stabilirea TVA colectat după operațiunile efectuate de contribuabil au aplicat prevederile art. 152² alin. 6, lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cazul în care persoana impozabilă a atins sau a 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 cum urmează:

„b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar 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 la care a fost înregistrată.”

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că persoana fizică X prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și accesoriile aferente conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate împotriva deciziei de impunere nr. X/12.02.2013, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 2, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei taxă pe valoarea adăugată;
- X lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- X lei penalități de întârziere aferente..

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,