

DECIZIA nr. 370/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
DOAMNA .X.,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizată de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice prin adresa nr. X/2014, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2014, cu privire la contestația formulată de doamna .X. cu domiciliul fiscal in Bucuresti, str.x, sector x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de x/2014 si inregistrata la Administratia Sector 1 a Finantelor Publice sub nr. X/2014 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/2014 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014 si comunicata prin remitere sub semnatura in data de x/2014, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei, reprezentand **TVA in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.**

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1), lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna .X..

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Doamna .X. contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/2014 emisă de organele de inspecție fiscală ale Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice prin care s-a stabilit in sarcina contribuabilului TVA in suma de x lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei.

Contestatară invoca urmatoarele motive de admitere a contestatiei:

1. In perioada x/2014-x/2014, organul de control fiscal a desfasurat un control de fond la Cabinet de avocat .X., entitate care la data controlului fusese desfiintata si isi incetase existenta.

Organele de inspectie fiscala au constata ca, Cabinetul de avocat.X. s-a declarat platitor de TVA in luna octombrie 2009 desi ar fi trebuit sa se inregistreze in februarie 2009.

Pentru perioada februarie 2009-septembrie 2009, s-a calculat obligatia de plata TVA si penalitatile aferente.

Intrucat, la data controlului, Cabinetul de avocat .X. isi incetase activitatea, obligatia de plata TVA a fost transferata in sarcina persoanei fizice.X., in temeiul art. 34 din Codul civil, considerandu-se ca exista identitate intre aceasta si Cabinet de avocat .X..

Contestatarea considera gresita aceasta solutie a organelor de inspectie fiscala deoarece:

- Art. 34 din Codul civil nu are aplicabilitate in prezenta cauza;
- Nu exista identitate intre persoana fizica .X. si Cabinet de avocat .X.;
- Nu exista niciun text de lege, nici in materie fiscala si nici in materie civila, care sa permita transferul obligatiilor de plata din sarcina unei entitati in sarcina unei persoane fizice, motivand ca „persoana fizica are capacitate de folosinta”.

2. Controlul s-a desfasurat la o entitate care nu mai exista la data desfasurarii controlului, in conditiile in care nu exista un text de lege care sa permita acest lucru.

3. Organul de inspectie fiscala a verificat anul 2008, desi a intervenit prescriptia inca din 01.01.2014.

4. Organul de control a considerat ca, Cabinet de avocat .X. trebuia sa se raporteze pentru calculul pragului de TVA la sumele facturate.

Contribuabila considera ca in cazul cabinetelor de avocat se calculeaza la sumele efectiv incasate si nu la cele facturate.

5. Organele de inspectie fiscala au calculat TVA prin adaugarea cotei de TVA la sumele facturate in cazul facturilor emise pentru persoane juridice si a inclus TVA in suma facturata in cazul facturilor emise pentru persoane fizice.

Acest mod de calcul are o practica care nu are fundament in niciun text de lege placand de la supozitia ca persoanele juridice isi pot deduce TVA-ul. Dar, controlul desfasurandu-se la o entitate care nu mai exista, facturarea este evident imposibila ca si posibilitatea deducerii acesteia.

Fata de argumentele prezentate, doamna .X. solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/2014.

II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr. x/2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/2014, organele de inspectie fiscală ale Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice - Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice au constatat următoarele:

Perioada verificată: x/2009-x/2014.

Persoana impozabila a depasit plafonul de scutire TVA de 35.000 euro in luna decembrie 2008 si trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent pana la data de x/2009, urmand a deveni platitor de TVA incepand cu data de x/2009.

Cabinetul de avocat.X. a fost inregistrat ca platitor prin optiune din data de 01.10.2009.

In urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata **TVA in suma de x lei**, astfel:

- TVA colectata pentru perioada x/2009-x/2009, respectiv de la data la care contribuabila ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA daca ar fi solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege si data la care a fost inregistrata, in suma de x lei;

- TVA colectata aferenta facturii CA nr. X/2009 care a fost omisa la inregistrare in suma de x lei;

- TVA fara drept de deducere aferenta unor achizitii neidentificate, lipsa document justificativ, in suma de x lei;

- TVA fara drept de deducere in suma de x lei aferenta unor achizitii neidentificate, intrucat facturile nu cuprind informatiile prevazute de prevederile legale.

Pentru TVA stabilita suplimentar de plata au fost calculate obligatii fiscale **accesorii in suma de x lei**, astfel:

- dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei;
- penalitati de intarziere in suma de x lei.

Decizia de impunere contestata s-a emis in sarcina Cabinet de avocat .X., pe CNP x.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, cu ocazia verificarii, organele de inspectie fiscala au constat ca prin Decizia nr. X/2014 a Baroului Bucuresti, s-a aprobat transformarea Cabinet de avocat .X. in societate civila profesionala.

Cabinetul de avocat.X. s-a inregistrat ca platitor de TVA prin optiune din data de 01.10.2009.

Deoarece cabinetul avocat s-a transformat in societate civila profesionala, Cabinetul de avoca .X. a fost radiat incepand cu data de x/2014.

In baza verificarii efectuate s-a stabilit ca persoana impozabila a depasit plafonul de scutire TVA de 35.000 euro in luna decembrie 2008 si trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent pana la data de x/2009, urmand a deveni platitor de TVA incepand cu x/2009.

Pentru veniturile obtinute, incepand cu x/2009, contribuabila avea obligatia sa emita facturi, sa aplice TVA la toate facturile emise dupa aceasta data si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din calitatea de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru perioada x/2009-x/2010 Cabinetul de avocat.X. a facturat fara TVA onorarii in suma totala de x lei, pentru care s-a stabilit **TVA de plata in valoare de x lei.**

De asemenea, s-a stabilit suplimentar de plata **TVA colectata in suma de x lei**, aferenta facturii seria CA nr. X/2009 emisa pentru S.C..Y., care nu a fost inregistrata in jurnalul de vanzari aferent trim. IV 2009, respectiv in decontul aferent trim. IV 2009.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constat **TVA fara drept de deducere in suma de x lei**, aferenta unor facturi reprezentand achizitii neidentificate, intrucat nu cuprind informatiile prevazute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, respectiv documente justificative lipsa, nefiind indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere prevazute la art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Pentru TVA stabilita suplimentar de plata in urma inspectiei fiscale in suma de x lei au fost calculate accesorii in valoare de x lei.

3.1 Cu privire la TVA colectata pentru perioasa x/2009 - x/2009 in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca, organul fiscal era indreptatit sa pretinda TVA aferenta prestarilor de servicii din perioada x/2009-x/2009 in conditiile in care Cabinet de avocat .X. depasise plafonul de scutire de TVA la x/2008 si ca atare avea obligatia de a se comporta incepand cu x/2009 ca persoana impozabila cu toate obligatiile ce decurg din acest fapt

In fapt, organele de inspectie fiscala au constat ca la x/.2008, Cabinetul de avocat a depasit plafonul de scutire de TVA devenind platitor de TVA incepand cu x/2009.

Contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu x/2009. Astfel, organul de inspectie fiscala a stabilit TVA colectata aferenta perioadei x/.2009-x/2009.

In drept, potrivit prevederilor art. 152 alin. (6), art. 153 alin. (1) lit. b) si art. 146 alin. (1) lit. a) si b) art. 153, art. 154, art. 156², art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal:

"Art. 152. - (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 accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.**

Norme metodologice:

"62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) In cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

b) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege si data la care a fost inregistrata."

Codul fiscal:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania 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, denumita in continuare inregistrare normala in scopuri de taxa, 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; (...)

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca valoarea taxei pe valoarea adaugata de plata, in cazul persoanelor care nu au solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege este taxa care ar fi fost colectata daca persoana ar fi fost inregistrata conform art. 153 din Codul fiscal, pentru operatiuni taxabile realizate pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa, daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata.

De asemenea, potrivit dispozitiilor legale sus invocate persoana impozabila care depaseste cifra de afaceri de 35.000 euro are obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor

de TVA. Cifra de afaceri este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri, respectiv a prestarilor de servicii.

In speta, Cabinetul de avocat .X. a depasit plafonul de scutire in luna decembrie 2008, ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de x/2009 si ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de TVA si sa aplice regimul normal de TVA incepand cu data de x/2009.

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.

In consecinta, in temeiul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal si a pct. 62 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, **organele de inspectie fiscala au fost pe deplin indreptatite sa solicite Cabinetului de avocat.X., printr-o decizie de impunere emisa in temeiul procedurii fiscale specifice, taxa ce trebuia colectata in perioada x/2009 – x/2014 in cuantum de x lei**, respectiv taxa colectata pentru operatiunile taxabile realizate in perioada cuprinsa intre data la care contestatara ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca si-ar fi indeplinit obligatiile legale de a solicita inregistrarea in termenul prevazut de lege (x/2009) si data la care a fost inregistrata (x/2009).

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la invocarea de catre contestatara, ca fiind gresita solutia de a transfera in sarcina persoanei fizice obligatiile de plata stabilite in sarcina Cabinetului de avocat.X.:

- Prin Decizia nr. x/2014, Baroul Bucuresti a aprobat transformarea Cabinetului de avocat .X. in Societatea Civila de Avocati, codul de inregistrare fiscala al Cabinetului de avocat fiind radiat;

- Din considerentele precizate in Codul civil aprobat prin Legea nr. 287/2009 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in ceea ce priveste persoana fizica a carei calitate de a fi subiect individual de drept este data de capacitatea de folosinta, relevante sunt dispozitiile art. 35 Cod civil, conform carora : “capacitatea de folosinta incepe la nasterea persoanei si inceteaza odata cu moartea acesteia”;

- Referitor la persoana fizica autorizata, luand in considerare si prevederile art. 34 Cod civil “capacitatea de folosinta este aptitudinea persoanei de a avea drepturi si obligatii civile”, rezulta faptul ca, indiferent de natura drepturilor si obligatiilor (fie ca sunt de natura profesionala, fie ca sunt de natura fiscala), suntem in situatia aceluiasi subiect de drept, care este insasi persoana fizica;

- Faptul ca persoana fizica autorizata nu formeaza un subiect de drept distinct de persoana fizica care desfasoara o activitate intr-o forma prevazuta de lege rezulta si din prevederile art. 31 Cod civil:

“Art. 31. - (1) Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.

(2) Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afectățiuni numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.

(3) Patrimoniile de afectățiune sunt masele patrimoniale fiduciare, constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii”.

In concluzie, toate drepturile si obligatiile unei persoane fizice, indiferent ca se nasc din raporturi juridice civile, profesionale sau fiscale sunt ale persoanei fizice, intre care unele sunt "afectate", legate deci, de activitatea economica desfasurata.

In speta se retine si adresa nr. x/2012 a M.F.-Directia Generala de Legislatie Cod procedura Fiscala, Reglementari Nefiscale si Contabile conform careia:

- "Incetarea existentei unui contribuabil la data radierii se aplica doar in cazul persoanelor juridice supuse inregistrarii. *Per a contrario*, aceasta regula nu se aplica celorlalte persoane juridice si nici persoanelor fizice autorizate/intreprinderilor individuale/intreprinderilor familiale(...);
- Persoana fizica autorizata/intreprinderea individuala isi inceteaza existenta prin moarte (deces)."

2. In ceea ce priveste efectuarea inspectiei fiscale la contribuabili radiati, conform aceleiasi adrese:

Inspectia fiscala este posibila la persoana fizica autorizata, chiar daca aceasta a fost radiata, intrucat persoana fizica exista in continuare, iar obligatia fiscala de plata revine acesteia; cu alte cuvinte titularul obligatiei fiscale de plata este persoana fizica (identificata prin nume, adresa, CNP).

In acest context si in lipsa unor prevederi procedurale exprese, apreciem ca eventualele obligatii fiscale rezultate in urma inspectiei fiscale se vor individualiza in titluri de creanta (decizii de impunere) cu indicarea codului de identificare corespunzator respectivelor reguli de administrare (CUI sau CNP in functie de natura obligatiei fiscale de plata).

Astfel, din considerentele enumerate, reiese ca inspectia fiscala este posibila la o persoana fizica care obtine venituri din activitati independente chiar daca aceasta a fost radiata, intrucat persoana fizica exista in continuare, iar obligatia fiscala de plata revine titularului obligatiei fiscale de plata, care este persoana fizica identificata prin nume, prenume, adresa si CNP.

3. Referitor la punctul de vedere al contestatarei cu privire la faptul ca pentru orice fel de obligatie fiscala nascuta in 2008 prescriptia a intervenit inca din x/2014, iar organul de inspectie fiscala nu mai avea posibilitatea de a stabili obligatiile de plata

Se retine ca potrivit art. 91 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare:

„Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

In speta, devin astfel incidente si dispozitiile art. 23 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu completarile si modificarile ulterioare si ale art. 156² alin.(1) din Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad :

„Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Art. 156² - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Potrivit dispozițiilor legale sus invocate dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, iar acest termen incepe sa curga de la 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscală. Nasterea crantelor fiscale are loc la data depunerii decontului de TVA .

Astfel, in conformitate cu cele mentionate, in cazul TVA, termenul de depunere a decontului privind TVA este data de 25 ale lunii următoare perioadei fiscale, deci termenul limita de depunere a decontului de TVA pentru trimestrul IV 2008, respectiv luna decembrie 2008, a fost x/2009, de unde rezulta ca dreptul organului fiscal de a stabili TVA curge de la data de x/2010 si se implineste la x/2014.

In consecinta, organul fiscal era indreptatit sa stabileasca obligatii de plata pentru perioada x/2009-x/2009 in anul 2014, intrucat la data stabilirii TVA nu era prescris dreptul organului fiscal de a stabili obligatii de plata, respectiv TVA.

4. Referitor la motivatia doamnei.X. precum ca organul fiscal a considerat ca, cabinetul de avocat trebuia sa se raporteze pentru calculul pragului de TVA la sumele facturate, desi contestatara considera ca pragul de TVA se calculeaza la sumele efectiv incasate si nu la cele facturate:

In cazul persoanelor care aplica regimul special de scutire au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si serviciilor taxabile achizitionate cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.

Intrucat, pentru anul 2008 nu s-a tinut o evidenta a prestarilor de servicii prin intocmirea jurnalului de vanzari, organele de inspectie fiscala au procedat, pe baza facturilor prezentate, la calculul cifrei de afaceri, determinata conform prevederilor art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilindu-se ca in luna decembrie 2008 contribuabila a realizat o cifra de afaceri in suma de x lei si a fost depasit plafonul de scutire pentru TVA de x lei (echivalentul a 35.000 euro) si nu mai putea aplica scutirea de TVA prevazuta la art. 152 alin. (1) Cod fiscal.

Deoarece Cabinetul de avocat.X. nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, desi avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, organele de inspectie fiscala au calculat TVA si accesorii aferente incepand cu data la care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA.

In conformitate cu prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu completarile si modificarile ulterioare, se precizeaza:

„Art. 152- (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).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

Avand in vedere cele mentionate, contribuabila trebuia, ca in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii decembrie 2008, in care a depasit plafonul, sa se inregistreze in scopuri de TVA, devenind platitor incepand cu data de x/2009.

Contestatară face o confuzie in ceea ce priveste stabilirea plafonului de scutire prin raportare la veniturile incasate, intrucat in ceea ce priveste TVA, art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede fara niciun dubiu ca se au in vedere livrarile, respectiv prestarile de servicii si nu incasarile. Numai in ceea ce priveste impozitul pe venit se iau in calcul veniturile incasate.

5. Cu privire la invocarea de catre contestatară a faptului ca organul fiscal a calculat TVA prin adaugarea cotei de TVA la sumele facturate in cazul facturilor emise pentru persoanele juridice si a inclus TVA in suma facturata in cazul facturilor emise pentru persoanele fizice:

Conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

„**Art. 137- (1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Coroborat cu pct. 23 alin. (1) si alin. (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu completarile si modificarile ulterioare:

„**23. (1)** Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 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 prestațiilor 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.”

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca, pentru perioada cuprinsa intre x/2009-x2010, Cabinetul de avocat .X. a facturat fara TVA onorarii in suma totala de x lei, pentru care s-a stabilit TVA de plata in valoare de x lei.

Din totalul facturilor emise fara TVA in perioada cuprinsa intre x/2009-x/2010, in valoare de x lei a fost emisa catre persoane fizice o singura factura in valoare de x lei pentru care, din considerentele mentionate, TVA-ul aferent s-a stabilit prin aplicarea procedurii sutei marite, respectiv TVA stabilit in valoare de x lei, iar pentru restul facturilor in suma de x lei, emise catre persoane juridice, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA stabilit in suma de x lei.

Fata de cele mai sus prezentate, **urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de doamna.X. pentru capatul de cerere privind TVA in suma de x lei.**

3.2 Cu privire la TVA in suma de x lei reprezentand TVA stabilita ca diferenta pentru perioada x/2009-x/2014

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, pentru perioada x/2009-x/2014 s-a stabilit suplimentar **TVA in suma de x lei**, astfel:

- TVA colectata in suma de **x lei**, aferenta facturii seria CA nr. X/2009, emisa pentru S.C..Y., factura nefiind inregistrata in jurnalul de vanzari aferent trim. IV 2009, respectiv in decontul aferent trim. IV 2009;

- TVA fara drept de deducere in suma de **x lei**, aferenta unor facturi care nu cuprind informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat;

- TVA fara drept de deducere in suma de **x lei**, aferenta unor achizitii neidentificate, lipsa document justificativ.

Prin contestatia formulata, contestatara nu prezinta argumente, motive de fapt si de drept care sa inlature constatările organului fiscal cu privire la suma contestata de x lei reprezentand TVA, desi solicita anularea in totalitate a deciziei atacate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 207 alin. (1) si art. 213 alin. (1) si (5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

„Art.207 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

„Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

.....

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

coroborate cu prevederile pct. 2.6. si pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ 2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

.....

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

.....

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește decizia contestată, contestatarul deși depune contestația în termenul prevăzut de lege, respectiv la data de x/2014, nu depune niciun document în susținerea propriei cauze și nu invocă niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță identică, prin Decizia nr.3250/18.06.2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că contestatarul nu a depus motivarea contestației în termenul de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

In consecința, **urmeaza a se respinge in parte ca nemotivata contestatia formulata de doamna.X. pentru acest capat de cerere cu privire la diferentele suplimentare de TVA in suma de x lei** stabilite de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. x/2014.

3.3 Cu privire la accesoriile in suma de x lei aferente TVA stabilita suplimentar

Cauza supusa solutionarii este daca doamna .X. datoreaza accesorii in suma totala de x lei aferente TVA in conditiile in care in sarcina sa au fost retinute ca datorate obligatii de plata TVA in suma de x lei

In fapt, pentru neplata in termen a sumei datorate au fost calculate obligatii fiscale accesorii in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. x/2014, dupa cum urmeaza:

- majorari/dobanzi de intarziere in suma de x lei calculate pentru perioada x/2009-x/2014;
- penalitati de intarziere in suma de x lei calculate pentru perioada x/2010-x/2014.

In drept, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

Incepand cu 01.01.2009:

„Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează majorări de întârziere pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand cu 01.07.2010:

„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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

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.”

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin lege bugetare anuale.”

Incepand cu 01.07.2013:

„(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

Incepand cu 01.03.2014:

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Fata de cele prezentate anterior si avand in vedere ca stabilirea in sarcina contestatarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste contestatia referitoare la debitele de natura taxei pe valoarea adaugata stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. x/2014 a fost respinsa in parte ca neintemeiata in conformitate cu cele retinute la pct. 3.1 din prezenta decizie si in parte ca nemotivata conform pct. 3.2 coroborat cu principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul si in temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si **se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru suma de x lei stabilita cu titlu de majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor, art. 137 alin. (1), art. 152 alin. (1), alin. (2) lit. a) si b), alin. (6), art. 153 alin. (1) si art. 156² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 23 (1), pct. 23 (2) si pct. 62 (1) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu completarile si modificarile ulterioare, art. 23 alin.(1) si alin. (2), art. 91 alin. (1) si alin. (2), art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), alin. (2), alin. (3) si alin. (7) si art. 120¹ alin. (1), alin.(2) lit. a), b) si c) si alin. 3, art. 206 alin. (1), lit. c) si d), art. 207 alin. (1) si art. 213 alin. (1) si (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si art. 31 alin. (1), alin. (2) si alin. (3) si art. 35 din Codul civil, art. 249, 250 din Legea nr. 137/2010 privind Codul de procedura civila, pct. 2.6 si pct. 11.1 lit b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE :

1. **Respinge în parte ca neîntemeiată contestația** formulata de doamna .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. x/2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014 pentru **TVA in suma de x lei.**

2. **Respinge in parte ca nemotivata contestatia** formulata de doamna .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. x/2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014 pentru **TVA in suma de x lei.**

3. **Respinge in parte ca neintemeiata contestatia** formulata de doamna .X., împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. x/2014, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014 pentru **accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma totala de x lei.**

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bucuresti.