

DECIZIA nr. 372/08.08.2012
privind solutionarea contestatiei formulata de PFA x,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/25.06.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/22.06.2012, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/25.06.2012, de catre Administratia Finantelor Publice sector 3 cu privire la contestatia formulata de PFA x, cu sediul in x, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/15.06.2012 il constituie decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/15.05.2012 si 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/15.05.2012, emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/15.05.2012 si comunicate la data de 16.05.2012.

Suma totala contestata este de x lei, din care:

- x lei - impozit pe venit;
- x lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei -TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA.

Avand in vedere dispozitiile 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, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de PFA x.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice au efectuat inspectia fiscala generala la PFA x, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/15.05.2012, iar in baza acestora au fost emise:

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/15.05.2012 prin care s-a stabilit obligatia de plata in sarcina persoanei fizice x in suma totala de x lei reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar pentru anii 2008, 2009 si 2010 in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei;
- 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/15.05.2012, prin care s-a stabilit in sarcina persoanei fizice autorizate "PFA x" obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata PFA x sustine urmatoarele:

In vederea efectuarii controlului fiscal pentru impozitul pe venitul din activitati independente si pentru TVA pe perioada 01.01.2008-31.12.2010 a pus la dispozitia organului fiscal contractele de comodat incheiate intre PFA x si persoana fizica x (fara ca acesta sa faca copii ale contractelor) privind folosirea gratuita de catre PFA x a unei camere din imobilul situate in Bucuresti, sector 3, in scopul desfasurarii activitatilor independente autorizate, a autoturismului x, a autoturismului si a telefonului mobil. Aceste contracte au fost incheiate in temeiul art.48 din

Legea nr.571/2003 coroborat cu HG nr.44/2004 in vederea efectuării deducerilor pentru cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri.

In ceea ce priveste impozitul pe venit au fost excluse de la deducere o serie de cheltuieli deductibile, respectiv x lei pentru anul 2008, x pentru anul 2009 si x lei pentru anul 2010 ce reprezinta cheltuieli cu revizii si reparatii auto, taxe inmatriculare, asigurari auto, cheltuieli proportionale cu furnizorii de utilitati pentru spatiul folosit de PFA x, cheltuieli cu telefonie, cu combustibilul, amortizare auto si impozite.

Contestatarul invoca prevederile art.48 din Codul fiscal si pct.38 din HG nr.44/2004 enumerand categoriile de cheltuieli deductibile si subliniaza prevederile potrivit carora sunt deductibile si cheltuielile efectuate in scopul realizării veniturilor, pentru intretinerea si functionarea spatiilor folosite pentru desfasurarea afacerilor chiar daca documentele sunt emise pe numele proprietarului si nu pe numele contribuabilului. Activitatea pe care o desfasoara acesta ca profesie independenta este dirijinta de santier si arata ca sunt legale deducerile cu combustibilul, reparatiile, rovinietă, asigurările, alte impozite si taxe si amortizarea, intrucat autovehiculele ce fac obiectul contractelor de comodat sunt folosite la obtinerea veniturilor impozabile.

Furnizorii de utilitati, servicii si marfuri si reprezentantii ANAF mentioneaza in documentele emise ca incaseaza de la o persoana fizica avand codul numeric personal si nu de la "persoana fizica autorizata" in decursul activitatii ca urmare a confuziei datorate faptului ca in perioada 2000-2012 a fost inregistrat la ANAF ca PFA x identificat prin CNP, fara a exista cod de inregistrare fiscala si care nu trebuie sa afecteze dreptul de deducere a cheltuielilor.

Cheltuielile cu imobilul detinuta de PFA in baza contractului de comodat este legal sa se deduca proportional cu partea de imobil folosita in vederea obtinerii de venituri de catre acesta.

In consecinta, contestatarul arata ca deducerile efectuate de PFA x sunt legale si intemeiate pe art.48 alin.(4) din Codul fiscal si pct.37-38 din HG nr.44/2004, iar organul fiscal nu a tinut seama de acestea.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata arata ca depasirea plafonului de 35.000 Euro in anul 2008 este generat de contabil care in loc sa evalueze veniturile la cursul de la data 01.01.2007 a folosit cursul mediu BNR in anul 2008. Avand in vedere ca nu a fost instiintat cu privire la inscrierea ca platitor de TVA, desi legea prevede ca poate fi executata de organele competente din oficiu, acesta a continuat sa emita facturi cu TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala rezulta ca TVA nu a fost varsat la buget, respectiv in valoarea totala a facturilor emise, la care nu a aplicat TVA este inclusa implicit valoarea TVA, acesta neincasand mai mult decat valoarea facturii conform contract. Contestatarul considera ca TVA datorata trebuie calculata prin scaderea din sumele incasate conform facturilor emise si nu adaugata la sumele facturate.

In concluzie, solicita desfiintarea deciziilor atacate si recalcularea impozitului pe venit si a TVA avand in vedere ca stabilirea TVA ca fiind inclusa in valoarea facturii atrage o valoare mai mica a TVA, efectuarea compensarilor privind TVA in conformitate cu facturile de achizitie a bunurilor de catre PF si recalcularea impozitului pe venit datorat prin scaderea valorii TVA.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele

3.1. Referitor la decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/15.05.2012

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de PFA x, in conditiile in care, pe de-o parte, prin decizia de impunere contestata au fost stabilite in sarcina persoanei fizice x, si nu in sarcina PFA x, obligatii de plata reprezentand impozit pe venit, iar, pe de alta parte, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, PFA Gutu Marian neavand calitatea de a introduce contestatia in cauza.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. x/15.05.2012 organele de inspectie fiscala au verificat impozitul pe venit datorat de domnul x din exercitarea activitatii de diriginte de santier in domeniul constructii civile, industriale, agricole si miniere de suprafata, pe baza declaratiilor speciale depuse de PFA x pentru anii 2008, 2009 si 2010.

In baza constatarilor din raport, a fost emisa decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. **x/15.05.2012**, prin care s-au stabilit **contribuabilului x** obligatii in contul impozitului pe venit in suma totala de x lei, astfel:

- pentru anul 2008- diferente de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei, majorari de intarziere aferente in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei;
- pentru anul 2009- diferente de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei, dobanzi de intarziere aferente in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei;
- pentru anul 2010- diferente de impozit pe venitul net anual in plus in suma de x lei, dobanzi de intarziere aferente in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei.

Contestatia a fost formulata de subscrisa PFA x, poarta stampila acesteia si vizeaza diferenta de impozit pe venit stabilita pentru anii 2008, 2009 si 2010 in suma totala de x lei aferenta cheltuielilor nedeductibile fiscal stabilite de organul de control (reprezentand piese schimb auto, benzina, convorbiri telefon fix si mobil, cota de 1/3 din intretinere, gaze, curent electric, rovine, amortizare autoturisme, alarma auto, taxa inmatriculare auto achizitionate in scop personal) si accesorii aferente in suma de x lei, stabilite prin decizia de impunere nr. x/15.05.2012.

In drept, potrivit art. 205 si art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.**

(2) **Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia".**

"Art. 206. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) motivele de fapt si de drept;
- d) dovezile pe care se intemeiaza;
- e) **semnatura contestatorului** sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. **Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii".**

De asemenea, in speta sunt incidente si prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"Art. 17. - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitatile administrativ-teritoriale, contribuabilul, precum si alte persoane care dobandesc drepturi si obligatii in cadrul acestui raport.**

(2) **Contribuabilul este orice persoana fizica ori juridica sau orice alta entitate fara personalitate juridica ce datoreaza impozite, taxe, contributii si alte sume bugetului general consolidat, in conditiile legii".**

In materia impozitului pe venit, calitatea de contribuabil o are persoana fizica rezidenta, conform prevederilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 39. - Urmatoarele **persoane datoreaza plata impozitului conform prezentului titlu si sunt numite in continuare contribuabili:**

- a) **persoanele fizice rezidente".**

Totodata, conform dispozitiilor art. 213 alin. (5) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 213. - (5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

*"Art. 217. - (1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**"*

Avand in vedere cele precizate, se retine ca, in conditiile in care prin decizia de impunere nr. x/15.05.2012 ce face obiectul contestatiei au fost stabilite in sarcina **persoanei fizice X** obligatii de plata reprezentand **impozite cu un caracter intuitu personae**, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, PFA X neavand calitatea de a introduce contestatia formulata impotriva deciziei de impunere emisa de Administratia Finantelor Publice sector 3.

Astfel ca, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei intrucat titularul obligatiilor fiscale stabilite prin decizia atacata este persoana fizica si nu persoana fizica autorizata, care este doar forma de desfasurare a activitatii economice autorizate pentru titularul persoanei fizice autorizate - persoana fizica.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind decizia de impunere nr. x/15.05.2012, contestatia formulata de PFA x urmeaza a fi respinsa ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata 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 si/sau intr-o forma de asociere nr. x/15.05.2012

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect in sarcina PFA X taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse de aceasta in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

Perioada verificata in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata este 01.01.2008-31.12.2010.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. x/15.05.2012 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 au constatat urmatoarele:

In data de 19.10.2008 cifra de afaceri anuala realizata de PFA x in suma de x lei a depasit plafonul de scutire de 35.000 Euro prevazut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, avand obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal pana la data de 10.11.2008 si urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.12.2008.

Prin dispozitia de masuri nr.x/25.04.2012 s-a dispus persoanei fizice autorizate sa intocmeasca si sa depuna la Administratia Finantelor Publice sector 3 Declaratia de inregistrare fiscala/Declaratia de mentiuni pentru persoanele fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere in vederea eliberarii certificatului de inregistrare fiscala.

In data de 10.05.2012, domnul x prin adresa inregistrata la AFP sector 3 sub nr.x/10.05.2012 declara ca nu se poate inregistra ca platitor de TVA, intrucat a depus spre anulare autorizatia de functionare.

In perioada 01.12.2008-31.12.2010, organul fiscal a constatat ca contestatarul a efectuat operatiuni taxabile astfel incat a procedat la colectarea TVA in suma totala de x lei, prin aplicarea cotei de 19% pe perioada 01.12.2008-30.06.2010 si a cotei de 24% pe perioada 01.07.2010-31.12.2010.

In drept, potrivit art.125¹, art.126 si art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a pct.61 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, aplicabile in anul 2008:

“Art. 125¹. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

9. data aderării este data la care România aderă la Uniunea Europeană;”

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

Art. 127. - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Art. 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).**

Norme metodologice:

61. (1) Cursul de schimb valutar prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării.

(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 enuntate mai sus, aplicabile in perioada supusa inspectiei fiscale, orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 Euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile.

Prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008, legiuitorul reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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 serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în 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 după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o 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 de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila** ar fi datorat-o 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.

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

-pe perioada 01.12.2008-30.06.2010

“Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

- de la 01.07.2010

“Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Potrivit pct.23 din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduce, 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.”

Din raportul de inspectie fiscala nr.x/15.05.2012 se retine ca in data de 19.10.2008, PFA x a realizat o cifra de afaceri anuala in suma de x lei, depasind plafonul de scutire de 35.000 Euro.

Prin urmare, avand in vedere ca PFA x are calitate de persoana impozabila inca din anul 2008, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatar intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 Euro (echivalentul in lei la cursul de schimb de la data aderarii la U.E.).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr.x/07.12.2010 si situatia centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2008-2010 (anexa 6 la raport), rezulta ca *persoana impozabila* PFA x a depasit plafonul de scutire in luna octombrie 2008, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.12.2008, in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor din anul 2008, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de scutire, obligatie neindeplinita de acesta.

Organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta perioadei in care contribuabilul este platitor de tva, desi nu s-a inregistrat ca platitor de tva, respectiv pentru perioada 01.12.2008-31.12.2010, prin aplicarea cotei standard de TVA asupra veniturilor obtinute in aceasta perioada, aplicand procedeul sutei marite.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mentionate, faptul ca PFA x nu a determinat momentul de la care avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA si de a colecta si achita la bugetul statului a TVA pentru aceste operatiuni nu il exonereaza de la plata TVA stabilita de organul fiscal. Tinand seama de activitatea desfasurata se retine ca acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila, intrucat a realizat venituri asa cum rezulta din anexa nr.6 la raportul de inspectie fiscala dintr-o activitate economica, iar pe perioada 01.12.2008-31.12.2010 nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

Referitor la motivatia invocata de contestatara potrivit carora la stabilirea plafonului de 35.000 Euro a utilizat cursul mediu BNR in anul 2008 si nu cursul de la data aderarii, respectiv 01.01.2007, nu poate fi retinuta intrucat sunt contrare prevederilor art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a pct.61 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, aplicabile in anul 2008 si nimeni nu poate invoca in solutionarea cauzei propria culpa.

Din prevederile legale invocate s-a retinut faptul ca in situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoare adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoare adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectivă, ori in prezenta cauza desi organul fiscal a dispus PFA x sa depuna declaratia de inregistrare fiscala, contestatarul declara in data de 10.05.2012 ca nu se poate inregistra ca platitor de TVA, astfel ca nu se poate retine argumentul acesteia ca nu a fost instiintat de organului fiscal cu privire la inscrierea ca platitor de TVA.

In ceea ce priveste pretentia contestatarului privind utilizarea eronata de catre organul fiscal a procedeului sutei marite pentru stabilirea diferentei de TVA, in conditiile in care facturile emise nu cuprind TVA, iar acesta a incasat valoarea facturii conform contract, se retine ca in baza prevederilor pct.23 din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, nu poate fi retinuta avand in vedere ca nu prezinta in sustinere niciun document (contract) din care sa rezulte clauzele

convenite cu beneficiarii sai, astfel incat solicitarea de reducere a bazei de impozitare a TVA nu este justificata.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina PFA x, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei aferenta veniturilor realizate in perioada 01.12.2008-31.12.2010, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de x lei**, stabilita prin Decizia de impunere 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/15.05.2012 din cadrul AFP sector 3.

3.3. Referitor la accesorii aferente TVA in suma de x lei 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 si/sau intr-o forma de asociere nr. x/15.05.2012

Cauza supusa solutionarii daca contestatara datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei stabilita prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin 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/15.05.2012, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/15.05.2012, contestatara a fost obligata la plata accesoriilor in suma de x lei aferente TVA in suma totala de x lei stabilita prin aceeaasi decizie.

Pentru diferenta de TVA de plata in suma de x lei stabilita in urma inspectiei fiscale au fost calculate accesorii in suma de x lei, astfel:

- majorari de intarziere in suma de x lei calculate pe perioada 27.01.2009-30.06.2010;
- dobanzi de intarziere in suma de x lei calculate pe perioada 01.07.2010-15.05.2012;
- penalitati de intarziere in suma de x lei calculate incepand cu data de 29.09.2010 pentru debitele neachitate dupa a 91-a zi de la scadenta.

In drept, dispozitiile art. 119 alin. (1) si art. 120 alin. (1) si (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat aplicabil pana la 01.07.2010 prevad:

Art. 119 -(1) "Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"(4) Majorarile de intarziere se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al ministrului economiei si finantelor, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6).

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

Art.120-(6) "Pentru obligatiile fiscale neachitate la termenul de plata, reprezentând impozitul pe venitul global, se datoreaza majorari de intarziere dupa cum urmeaza:

a) pentru anul fiscal de impunere majorarile de intarziere pentru platile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plati anticipate se calculeaza pâna la data platii debitului sau, dupa caz, pâna la data de 31 decembrie;

b) majorarile de intarziere pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculeaza începând cu data de 1 ianuarie a anului urmator pâna la data stingerii acestora, inclusiv;"

Incepand cu data de 1 iulie 2010, majorarile de intarziere au fost inlocuite cu dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din OG nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata si completata prin OUG nr. 39/2010:

“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.

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

Ulterior, incepand cu data de 1 octombrie 2010 au intrat in vigoare prevederile OUG nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% 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.”

Fata de cele mentionate se retine ca debitul in suma de x lei reprezentand TVA retinuta ca fiind datorat (neachitat) la pct.3.2. din prezenta decizie reprezinta debitul asupra caruia au fost calculate accesorii in suma de x lei, iar contestatara nu indica si nu depune probe din care sa rezulte o alta baza asupra careia se calculeaza accesoriile, decat cea asupra careia au fost calculate.

Fata de prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere, ca o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept **accessorium sequitur principalae**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.39, art. 125, art. 126, art.140, art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.23, pct.61 si pct.62 in Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, art. 17, art.119, art.120, art. 120¹, art. 205, art. 206, art. 213 alin. (5) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

1. Respinge ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta, contestatia formulata de PFA x impotriva deciziei impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/15.05.2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 pe numele persoanei fizice x pentru diferenta de impozit pe venit stabilita pentru anii 2008, 2009 si 2010 in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de PFA x impotriva 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/15.05.2012, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 pentru TVA in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

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