

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice .. cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....asupra contestației formulate de **X P.F.A.**

**cu sediul în....., jud. ....**

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ....și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

X P.F.A. formulează contestație împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....și a Deciziilor de impunere nr. ....emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad solicitând anularea acestora pentru suma totală de ....lei reprezentând ....lei impozit pe venit aferent anilor 2008, 2009 și 2010, ....lei accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, ....lei taxă pe valoarea adăugată și .... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de X P.F.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de procedură fiscală, republicat prevede:

*“ART. 85*

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

*(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

*b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.[...]*

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.[...]*

*ART. 87*

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție*

*sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”*

coroborat cu art. 109 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

*“ART. 109*

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

*Norme metodologice:*

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.[...]*

*106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”*

Posibilitatea de contestare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată astfel:

*“ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii.[...]*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună. [...]*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii. [...]*”

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de Procedură Fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziilor de impunere, decizii ce au fost emise în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere astfel:

*“În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva sumelor din prezenta decizie de impunere se poate face contestație, care se depune în termen de 30 zile de la comunicare la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține ... pagini.*

*Prezenta decizie de impunere reprezintă titlu de creanță.”*

În condițiile în care Deciziile de impunere sunt titlurile de creanță care devin executorii, acestea fiind opozabile petentei și acestea fiind cele care produc efecte față de contribuabil și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere din contestația formulată de X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de X P.F.A. împotriva Deciziilor de impunere nr....., nr....., se rețin următoarele:**

Petenta formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere nr. ....emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad și contestă suma totală de ....lei reprezentând .....lei impozit pe venit aferent anilor 2008, 2009 și 2010, ....lei accesorii aferente impozitului pe venit, .....lei taxă pe valoarea adăugată și .... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei,

avocat .....

Din verificarea îndeplinirii condițiilor de procedură reglementate de art. 206 din Codul de procedură fiscală, referitor la forma și conținutul contestației, organul de soluționare a contestației a constatat că, la dosarul contestației nu a fost depusă împuternicirea avocațială în original sau în copie legalizată, existând doar o copie xerox cu mențiunea “ Conform cu originalul.”

În considerarea prevederilor pct. 2.2 și pct. 2.3 din Ordinul nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu adresa nr....., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a solicitat petentei, ca în termen de cinci zile de la data primirii solicitării, să completeze dosarul contestației cu împuternicirea avocațială în original sau în copie legalizată.

Petenta a răspuns solicitării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad depunând în data de 07.06.2012, împuternicirea avocațială nr. ....emisă în baza contractului de asistență juridică nr....., în original, fiind înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr.....

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr....., petenta solicită anularea Deciziilor de impunere nr. ....întocmite cu ocazia inspecției realizate de către D.G.F.P. a județului Arad - ANAF, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 pe care le consideră inechitabile și injuste, invocând următoarele motive:

- potrivit normelor de aplicare, la determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal iar persoanele impozabile care, dacă ar fi înregistrate normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, ar aplica un regim special de taxă conform prevederilor art. 152<sup>1</sup> și 152<sup>2</sup> din Codul fiscal vor lua în calculul determinării cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal numai baza impozabilă pentru respectivele operațiuni determinată în conformitate cu prevederile art. 152<sup>1</sup> și 152<sup>2</sup> din Codul fiscal;

- petenta consideră că operațiunile care sunt luate în considerare la stabilirea plafonului sunt toate operațiunile pentru care ar fi intervenit exigibilitatea TVA în perioada respectivă în cazul în care persoana impozabilă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, inclusiv operațiunile

pentru care nu s-a încasat contravaloarea aferentă, potrivit prevederilor art. 152 alin. (2) din Codul fiscal, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (71), a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor 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 livrărilor de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 1251 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă respectiv a livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit.b);

- petenta apreciază că baza de calcul și cifra de afaceri pentru anul 2010 când organele de inspecție fiscală au constatat depășirea plafonului de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată au fost eronat calculate, astfel că ar fi trebuit aplicate chiar prevederile din Ordinul ANAF: „ a) Dacă beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită în Comunitate sau orice persoană stabilită în afara Comunității, va emite factura fără TVA, în care va înscrie mențiunea „neimpozabil în România” iar dacă nu se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile respective, nu se stabilesc diferențe de plată;

- cifra de afaceri reprezintă totalitatea veniturilor persoanei fizice autorizate, iar aceasta se determină din facturile emise de către petentă indiferent dacă au fost încasate sau nu, astfel că petenta solicită să se analizeze modalitatea de control și calcul a plafonului de către organele care au efectuat inspecția fiscală și să se dispună anularea acesteia pe motivul că nu a depășit în cursul lunii septembrie 2010 pragul de 119.000 lei de scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată.

**II. Verificarea petentei a vizat impozitul pe venit aferent perioadei 01.01.2008 - 31.12.2010 respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2010 – 31.12.2011.**

Din constatările organelor de inspecție fiscală au rezultat următoarele:

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată**

- petenta este autorizată să desfășoare activitatea de „ Comerț cu amănuntul prin standuri, chioșcuri și piețe al altor produse” – cod CAEN 4789 – activitatea efectiv desfășurată fiind cea de comercializare a

ziarelor, revistelor și a cărților ( în special a celor din domeniul juridic), locul de desfășurare al activității fiind spațiul închiriat în incinta Tribunalului Arad;

- principalul furnizor al petentei este S.C. S ARAD S.R.L. , furnizor care eliberează marfa (publicațiile) pe baza avizelor de însoțire a mărfii, avize care stau la baza întocmirii recepțiilor de către contribuabil, la finele fiecărei luni furnizorul emițând facturile pentru luna curentă care cuprind valoarea de plată calculată după formula Valoarea de plată = Valoarea publicațiilor primite - valoarea publicațiilor returnate – comisionul petentei, furnizorul acordând un comision de 19% din valoarea publicațiilor vândute;

- petenta a înregistrat în evidența contabilă și a declarat pentru anul 2010 o cifră de afaceri (venituri totale ) în sumă de .....lei, echipa de inspecție fiscală constatând pentru această perioadă neconcordanțe între valoarea mărfurilor (publicațiilor) facturate de către furnizori și valorile mărfurilor recepționate și contabilizate de către contribuabil, petenta neînregistrând în totalitate veniturile realizate;

- organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea cifrei de afaceri realizată în anul 2010 de către contribuabil rezultând suma totală de .....lei, luând în calcul stocurile de marfă evidențiate de petentă la data de 31.12.2009 (.....lei) respectiv la data de 31.12.2010 (.....lei) și intrările de marfă (.....lei) diminuate cu restituirile efectuate (.....lei) iar baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a fost calculată la nivelul valorii totale a veniturilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată ( întrucât veniturile au fost realizate din activitatea de comercializare a ziarelor, revistelor și a cărților, cota de TVA aplicabilă a fost cota redusă de 9%) rezultând o bază de calcul de .....lei;

- în condițiile în care, în evidența condusă de petentă nu au fost incluse în totalitate rezultatele financiare ale activității desfășurate, organele de inspecție fiscală au determinat prin estimare data depășirii plafonului de scutire rezultând astfel că petenta a depășit plafonul de scutire în luna septembrie 2010, prin urmare data de înregistrare ca plătitor de TVA este 01.10.2010;

- perioada pentru care echipa de inspecție fiscală a calculat taxa pe valoarea adăugată este trimestrul, deoarece în cursul anului precedent cifra de afaceri realizată este sub plafonul de 100.000 euro, rezultând taxa pe valoarea adăugată de plată pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2011 în sumă totală de .....lei;

- pentru neachitarea la termenul de scadență a obligației de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată au fost calculate majorări de întârziere și dobânzi în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei;

### **În ceea ce privește impozitul pe venit**

- în perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 petenta a înregistrat la rubrica de cheltuieli din registrul jurnal de încasări și plăți suma de .....lei reprezentând impozit pe venit, această cheltuială nefiind o cheltuială deductibilă în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală stabilind o diferență de impozit pe venit în sumă totală de ..... lei;

- în perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, petenta a adăugat greșit pagina 115 din registrul jurnal de încasări și plăți însumând în plus la rubrica de plăți suma de .....lei și a înregistrat la rubrica de cheltuieli suma de ..... lei reprezentând impozit pe venit, fiind stabilită o diferență de impozit pe venit în sumă de ..... lei;

- în perioada 01.01.2010 – 31.12.2010 petenta a înregistrat și declarat venituri în sumă totală de .....lei, însă nu a recepționat și nu a evidențiat în întregime marfa livrată de furnizor, fapt recunoscut și de către petentă în nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală. Urmare recalculării de către organele de inspecție fiscală a valorii vânzărilor ( valoarea stocului inițial evidențiat de petentă + intrările de marfă – retururile efectuate – stocul de marfă final evidențiat de petentă la 31.12.2010) a rezultat suma de .....lei din care s-a scăzut valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de .....lei rezultând suma de .....lei. De asemenea, petenta a înregistrat la rubrica de cheltuieli în mod eronat suma de ..... lei reprezentând impozit pe venit. Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe venit aferentă anului 2010 în sumă totală de .....lei;

- pentru diferențele în plus de impozit pe venit au fost calculate dobânzi și majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de .....lei.

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

**În legătură cu capătul de cerere privind suma totală de .....lei reprezentând .....lei taxa pe valoarea adăugată, .....lei dobânzi/majorări de întârziere și ..... lei penalități de întârziere aferente, stabilită în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....., se constată următoarele :**

**În fapt, X P.F.A. a înregistrat în evidența contabilă și a declarat**

pentru anul 2010 o cifră de afaceri (venituri totale ) în sumă de .....lei, activitatea efectiv desfășurată de petentă fiind cea de comercializare a ziarelor, revistelor și a cărților ( în special a celor din domeniul juridic), locul de desfășurare al activității fiind spațiul închiriat în incinta Tribunalului Arad.

Principalul furnizor al petentei este S.C. S S.R.L. , furnizor care eliberează marfa (publicațiile) pe baza avizelor de însoțire a mărfii, avize care stau la baza întocmirii recepțiilor de către petentă, la finele fiecărei luni furnizorul emițând facturile pentru luna curentă care cuprind valoarea de plată calculată după formula Valoarea de plată = Valoarea publicațiilor primite - valoarea publicațiilor returnate – comisionul petentei, furnizorul acordând petentei un comision de 19% din valoarea publicațiilor vândute.

Urmare verificării efectuate, inspecția fiscală a constatat în evidența contabilă a petentei neconcordanțe între valoarea mărfurilor (publicațiilor) facturate de către furnizori și valorile mărfurilor recepționate și contabilizate de către aceasta, motiv pentru care au procedat la determinarea cifrei de afaceri corectă realizată în anul 2010 de către petentă rezultând suma totală de .....lei, luând în calcul stocurile de marfă evidențiate de petentă la data de 31.12.2009 (..... lei) respectiv la data de 31.12.2010 ( ..... lei) și intrările de marfă (..... lei) diminuate cu restituirile efectuate (..... lei).

Urmare recalculării veniturilor de către organele de inspecție fiscală a rezultat că petenta a depășit valoarea plafonului de scutire în sumă de 119.000 lei (35.000 Euro) în cursul anului 2010 și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare data depășirii plafonului de scutire rezultând că petenta a depășit plafonul de scutire în luna septembrie 2010 și trebuia să se înregistreze ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.10.2010, iar baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată a fost determinată la nivelul valorii totale a veniturilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată ( întrucât veniturile au fost realizate din activitatea de comercializare a ziarelor, revistelor și a cărților, cota de TVA aplicabilă a fost cota redusă de 9%) rezultând o bază de calcul de .....lei.

**În drept**, referitor la veniturile obținute din activități independente, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

- art.46 alin.(1) și (2):

“ *Definirea veniturilor din activități independente*

**ART. 46**

(1) *Veniturile din activități independente cuprind veniturile*



comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.”

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, vin în completarea art. 46 și la punctul 21, precizează următoarele:

„ 21. Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comerț de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere, precum și cele obținute din practicarea unei meserii.

Principalele activități care constituie fapte de comerț sunt:

- activități de producție;
- activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;
- organizarea de spectacole culturale, sportive, distractive și altele asemenea;

- activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții comerciale printr-un intermediar, cum ar fi: contract de comision, de mandat, de reprezentare, de agent de asigurare și alte asemenea contracte încheiate în conformitate cu prevederile Codului comercial, indiferent de perioada pentru care a fost încheiat contractul;

- vânzarea în regim de consignație a bunurilor cumpărate în scopul revânzării sau produse pentru a fi comercializate;

- activități de editare, imprimare, multiplicare, indiferent de tehnica folosită, și altele asemenea;

- transport de bunuri și de persoane; - alte fapte de comerț definite în Codul comercial.”

Referitor la operațiunile impozabile și persoanele impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, precum și la operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

„ Operațiuni impozabile

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); (...)

*Persoane impozabile și activitatea economică*

*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. (...)

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.”

În consecință, având în vedere că activitatea desfășurată de către petenta X P.F.A. a fost aceea de comercializare a ziarelor, revistelor și a cărților, efectuată cu plată, activitate ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și că petenta a obținut venituri din această activitate, aceasta era obligată să respecte obligațiile specifice persoanelor impozabile în materie de taxă pe valoarea adăugată și să se înregistreze ca plătitor după depășirea plafonului de scutire, în conformitate cu art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede următoarele:

“ART. 152

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate 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 efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, operațiunile rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), operațiunile scutite cu drept de deducere și 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. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

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

(...)

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire 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 accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

De asemenea, conform art.153 din același act normativ:

“ Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

ART. 153

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, 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 a depășit acest plafon;”.

În acest sens, pct. 62 din Normele metodologice date în aplicarea art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd următoarele:

*“ 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) 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 prevederile legale incidente cauzei, se reține că, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, anterior înregistrării acesteia, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, petenta X P.F.A. a desfășurat activități economice în sensul taxei pe valoarea adăugată, respectiv comercializarea ziarelor, revistelor și a cărților dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată după depășirea plafonului de

venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Astfel, din analiza deciziei de impunere atacată, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că persoana fizică autorizată X este persoană impozabilă, iar activitățile desfășurate intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru determinarea cifrei de afaceri, respectiv a datei depășirii plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată de 119.000 lei, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere valoarea totală a veniturilor încasate, procedând la recalcularea acestora funcție de valoarea mărfurilor (publicațiilor) facturate de către furnizori către petentă, iar în condițiile în care în evidența contabilă a petentei nu au fost cuprinse în totalitate rezultatele financiare ale activității desfășurate, echipa de control a determinat prin estimare și data depășirii plafonului de scutire, conform estimării rezultând că petenta a depășit plafonul de scutire în luna septembrie 2010, prin urmare data de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este data de 01.10.2010.

În legătură cu susținerile petentei din contestația formulată referitor la aspectul că cifra de afaceri reprezintă totalitatea veniturilor care se determină din facturile emise indiferent dacă acestea au fost încasate sau nu, se reține că, prevederile art. 155 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*“Art. 155 (...)*

*(7) Prin derogare de la alin. (1) și fără să contravină prevederilor alin. (3), persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii, pentru următoarele operațiuni, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura:*

*(...)*

*b) livrările de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație, consemnate în documente, fără nominalizarea cumpărătorului;”*

astfel că, în cazul petentei, aceasta nu are obligația emiterii facturi pentru comercializarea de ziare, reviste, cărți către populație.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de .....lei aferentă livrărilor de bunuri efectuate de aceasta, în condițiile în care plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul

fiscal a fost depășit fără ca petenta să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, astfel că potrivit art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

*„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“*

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

se va respinge contestația formulată de X P.F.A. împotriva Deciziei de impunere nr. ....emisă de către organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca neîntemeiată.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ..... lei și penalitățile de întârziere în sumă de ..... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestația a fost respinsă rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația va fi respinsă.

**Referitor la capătul de cerere privind suma totală de .....lei reprezentând .....lei impozit pe venit aferent anilor 2008, 2009 și 2010, .....lei dobânzi/majorări de întârziere și .....lei penalități de întârziere, debite stabilite în sarcina petentei prin Deciziile de impunere nr. ....s-au reținut următoarele:**

**În fapt**, în perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 petenta a înregistrat la rubrica de cheltuieli din registrul jurnal de încasări și plăți suma de ..... lei reprezentând impozit pe venit, această cheltuială fiind o cheltuială nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de impunere pentru anul 2008 precum și a impozitului pe venit datorat stabilind o diferență de impozit pe venit în sumă totală de .....lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei, conform Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....

În perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, petenta a completat greșit pagina 115 din registrul jurnal de încasări și plăți adăugând la rubrica de plăți suma de .....lei și a înregistrat la rubrica de cheltuieli suma de ..... lei reprezentând impozit pe venit, această cheltuială fiind o cheltuială nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de impunere pentru anul 2009 precum și a impozitului pe venit datorat stabilind o diferență de impozit pe venit în sumă totală de ..... lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei conform Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....

În perioada 01.01.2010 – 31.12.2010, petenta a înregistrat și declarat venituri în sumă totală de .....lei, organele de inspecție fiscală constatând existența unor neconcordanțe între valoarea mărfurilor (publicațiilor) facturate de către furnizori și valorile mărfurilor recepționate și contabilizate de către petentă.

Faptul că nu a recepționat și nu a evidențiat în întregime marfa livrată de furnizori a fost recunoscut și de către petentă în nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor realizate de petentă rezultând o valoare a vânzărilor totală în sumă de .....lei, din care s-a scăzut valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de .....lei rezultând o valoare netă de .....lei.

De asemenea, petenta a înregistrat la rubrica de cheltuieli în mod eronat suma de .... lei reprezentând impozit pe venit, această cheltuială fiind o cheltuială nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de

impunere pentru anul 2010 precum și a impozitului pe venit datorat stabilind o diferență de impozit pe venit în sumă totală de .....lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de .....lei conform Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....

Contestatoarea se îndreaptă cu contestația și împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr....., fără însă a motiva contestația pentru aceste capete de cerere.

**În drept**, art.206 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, precizează:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“ 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 sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste sumele respective.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că pentru debitele stabilite în sarcina sa prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....petenta nu aduce în susținerea cauzei motive de fapt și de drept și nici dovezi constând în mijloace de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme starea de fapt constatată de inspecția fiscală cu consecința stabilirii în sarcina sa a diferențelor de impozit pe venit; motiv pentru care, în considerarea celor ce preced se va respinge contestația formulată de petentă împotriva acestor decizii de impunere ca



nemotivată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 46 alin. (1) și (2), art. 126, art. 127, art. 152, art. 153, art. 155 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 21 și pct. 62 din Normele metodologice date în aplicarea art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură Fiscală, republicat și pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea contestației formulate de **X Persoană Fizică Autorizată**, cu sediul în .....împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....emis de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

**2.** Respingerea contestației formulată de **X Persoană Fizică Autorizată**, cu sediul în .....împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei taxa pe valoarea adăugată, .....lei dobânzi/majorări de întârziere și ..... lei penalități de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

**3.** Respingerea contestației formulată de **X Persoană Fizică Autorizată**, cu sediul în .....împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei impozit pe venit, .... lei dobânzi/majorări de întârziere și .....lei penalități de întârziere aferente, ca nemotivată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.