

**DECIZIA** nr. 963/2014  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**X**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS6FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS6FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data de **12.06.2014**, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x = accesorii aferente TVA.

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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:**

Potrivit dispozitiilor legale, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a inregistra din oficiu persoana care nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA. Acestea au asteptat 4 ani, ignorand obligatia imperativa, legala de a-l obliga pe contribuabil sa plateasca TVA colectata, inclusiv accesoriile aferente.

De altfel, organul fiscal nu si-a indeplinit rolul activ de a-l indruma si de a-l inregistra in scopuri de TVA in perioada imediat urmatoare depasirii plafonului legal, astfel ca acest fapt atrage raspunderea civila delictuala atat inspectorului de zona, cat si institutiei in baza principiului raspunderii comitentului pentru fapta prepusului.

Contribuabilul precizeaza ca nu a cunoscut faptul ca trebuie sa calculeze la cursul BNR de la data depasirii plafonului legal, ci de la data aderarii Romaniei la UE.

Potrivit cauzei Silver vs Marea Britanie, nu poate fi considerata legala, in sensul Conventiei, legea care nu-i permite cetateanului sa-si coordoneze conduita in asa fel incat sa poata respecta legea, iar conform cauzei Falco, aplicarea TVA unei operatiuni care nu s-a facturat cu TVA, transforma nejustificat TVA care este o taxa neutra, intr-un cost care se aplica la valoarea totala a operatiunii.

Organele de inspectie fiscala il obliga pe contribuabil sa plateasca sume pe care nu le-a incasat si nici nu le datoreaza.

Intrucat organul fiscal a constatat din declaratiile sale ca a depasit plafonul de TVA inca din anul 2010, trebuia sa-i comunice in termen de 10 zile constatarea acestui fapt.

In mod abuziv perioada controlata a fost 2009 – 2013, desi aceasta trebuia sa fie de cel mult 3 ani, intrucat contribuabilul nu se afla in niciunul dintre cazurile prevazute

de lege referitoare la nedepunerea declaratiilor, neachitarea obligatiilor fiscale, etc. Hotararea organelor de inspectie fiscala privind prelungirea perioadei de verificare nu poate fi discreționara si trebuie motivata.

In concluzie, contribuabilul solicita anularea deciziei de impunere atacata.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x.

**III.** Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile expertului contabil, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au dreptul sa procedeze la colectarea TVA pentru operatiunile impozabile realizate de X care a depasit plafonul de scutire si nu s-a inregistrat in scopuri de taxa.***

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, **X** a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro in luna noiembrie 2010, motiv pentru care avea obligatia sa se inregistreze ca platitoare de TVA.

Intrucat nu s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2011, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca acesta avea obligatia de a colecta TVA aferenta facturilor emise in perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, dupa cum urmeaza:

- in suma de x lei in perioada 01.01.2011 - 31.12.2011;
- in suma de x lei in perioada 01.01.2012 - 31.12.2012;
- in suma de x lei in perioada 01.01.2013 – 31.12.2013.

In baza constatarilor din raport a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

**In drept**, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010:

"**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 prestărilor 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 accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.** "

"**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.** (...)

(...) **(7)** Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

**(8)** În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu. (...)"

Cu privire la procedura aplicabilă la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA în situația în care s-a depășit plafonul de scutire, prin Normele metodologice de aplicarea a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010:

"**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;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control 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 înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

"66 (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4) sau (5) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

a) data comunicării certificatului de înregistrare, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a), alin. (2), (4) și (5) din Codul fiscal;

b) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă optează pentru aplicarea regimului normal de taxă în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. c) și d) din Codul fiscal;

c) **prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;**

d) prima zi a lunii următoare celei în care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de înregistrare, în cazul prevăzut la art. 153 alin. (8) din Codul fiscal.”.

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta că, în cazul persoanelor impozabile care nu au solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea lor în scopuri de taxă, organele fiscale sunt îndreptățite să solicite plata la buget a taxei pe care aceste persoane ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrate normal în scopuri de taxă, cu respectarea condițiilor și obligațiilor specifice ale persoanelor înregistrate în scopuri de TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta că **X** a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro în cursul lunii noiembrie 2010, cifra de afaceri realizată la data de 30.11.2010 fiind în suma de x lei, motiv pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA potrivit dispozițiilor Codului fiscal.

Intrucât cabinetul nu și-a respectat această obligație, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată începând cu data de 01.01.2011, data când ar fi trebuit să se înregistreze ca platitor de TVA, prin colectarea taxei aferente preșterilor de servicii, în conformitate cu prevederile art. 150 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"**Art. 150. - (1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată**, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, **este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii**, cu excepția

cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160. “

Nu pot fi retinute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la obligația organului fiscal de a-l înregistra din oficiu în scopuri de TVA pe contribuabil (cabinetul individual de avocatură):

Potrivit prevederilor art. 152 și art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și 62 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada supusă impunerii, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că obligația de înregistrare în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire revine persoanei impozabile care a depășit plafonul, în speta cabinetul individual de avocatură. De asemenea, astfel cum am subliniat anterior, nu orice operațiuni realizate de o persoană impozabilă și din care aceasta obține venituri intră în calculul plafonului de scutire, ci numai acelea prevăzute expres de Codul fiscal (operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere, dacă nu sunt accesorii activității principale).

Prin urmare, natura operațiunilor realizate și regimul aplicabil poate fi cunoscut numai de persoana impozabilă care în funcție de operațiunile realizate, trebuie să aibă în vedere și să identifice momentul la care trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor legale sau de către organele de inspecție fiscală, cu ocazia controalelor efectuate. De altfel, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală în baza evidențelor contabile deținute de contribuabil, în anul fiscal 2010, acesta a înregistrat în Registrul de încasări și plăți un venit realizat în suma totală de x lei, pe care l-a declarat prin declarația înregistrată la organul fiscal sub nr. x, în această sumă fiind inclus și venitul din vânzarea unui autoturism x în cuantum de x lei; cu toate acestea, cifra de afaceri stabilită de organele de inspecție fiscală pentru anul 2010, în conformitate cu dispozițiile art. 152 și 153 din Codul fiscal este în suma de x lei.

Astfel, chiar dacă contestatarul susține că a depus la organul fiscal declarații din care să rezulte că venitul brut realizat de acesta a depășit plafonul de scutire, acesta nu este nicidecum un element relevant din perspectiva stabilirii obligației de înregistrare, având în vedere, pe de-o parte faptul că respectivele declarații nu sunt depuse în scopuri de TVA, ci în alte scopuri, fără a se menționa că organele de administrare fiscală care primesc respectivele declarații nu au atribuit în ceea ce privește verificarea operațiunilor reflectate în declarațiile respective și cu atât mai puțin stabilirea naturii acestora din perspectiva regimului TVA aplicabil.

Natura operatiunilor efectuate de contribuabili si regimul TVA aplicabil pot fi identificate numai de catre organele de inspectie fiscala cu ocazia controalelor efectuate. Prin urmare, raportat la prevederile legale, organele de administrare fiscala nu puteau proceda la inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA fara constatarile organelor de inspectie fiscala, intrucat din declaratiile fiscale depuse de contribuabil nu poate fi stabilita cifra de afaceri realizata de contribuabil, calculata potrivit dispozitiilor art. 152 alin 2 din Codul fiscal, in conditiile in care in declaratia „200” depusa de acesta se evidentiaza veniturile incasate, iar pentru stabilirea plafonului de TVA se are in vedere cifra de afaceri, respectiv veniturile facturate.

Asa cum am precizat anterior, operatiunile efectuate de persoana impozabila, pe baza carora se calculeaza plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal sunt identificate de catre organul fiscal numai cu ocazia efectuarii inspectiei fiscale, ceea ce s-a si intamplat in cazul contribuabilului, intrucat organele de administrare fiscala nu au atributii in ceea ce priveste verificarea operatiunilor din declaratiile fiscale depuse de persoanele impozabile, cu atat mai mult cu cat nu este vorba de declaratii depuse in scopuri de TVA. In acest sens, trebuie subliniat ca, potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, contribuabilul nu a depus la organul fiscal competent formularul 392B „Declaratie informativa privind livrarile de bunuri si prestarile de servicii” care se completeaza de catre persoanele impozabile neinregistrate in scopuri de TVA si a caror cifra de afaceri la finele anului de raportare este cuprinsa intre 10.000 euro si 35.000 euro.

Astfel, referirea contribuabilului la organele fiscale competente din cadrul prevederilor pct 62 alin 2 din norme care reglementeaza in mod foarte clar procedura aplicabila in situatia constatarii nerespectarii prevederilor legale de catre persoanele impozabile care depasesc plafonul de scutire vizeaza in fapt referirea la organele de inspectie fiscala (care au competente din aceasta perspectiva, conform Codului de procedura fiscala, putand constata aceste aspecte cu ocazia controalelor efectuate) si nu la organele de administratie fiscala.

In contextul celor mentionate, trebuie subliniat, de asemenea, ca potrivit pct 62 alin 1 din norme, persoanele care aplica regimul special de scutire conform art. 152 din Codul fiscal au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului de vanzari. Aceasta obligatie instituita de legislatia in domeniul TVA privind tinerea evidentelor realizate de astfel de persoane cu ajutorul jurnalului de vanzari are ca scop, intre altele, identificarea de catre persoana impozabila a momentului depasirii plafonului de scutire si, implicit, a datei la care trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA.

Mai mult, **legislatia in domeniul TVA nu instituie in sarcina organelor fiscale obligatia de a inregistra in scopuri de TVA din oficiu persoanele impozabile de la momentul la care acestea depasesc plafonul de scutire**, intrucat un astfel de demers nu este posibil avand in vedere raportul dintre resursele organelor fiscale si numarul persoanelor impozabile din Romania care aplica regimul special de scutire si care au obligatia urmaririi depasirii plafonului.

Din acest motiv, legislatia prevede ca organul fiscal inregistreaza din oficiu persoanele impozabile in scopuri de TVA **numai in situatia in care** ca urmare a controalelor efectuate constata ca acestea au depasit plafonul si nu si-au indeplinit

obligatiile care le revin conform prevederilor legale de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA, precum si toate celelalte obligatii in materie de TVA derivate din acestea (colectarea TVA, facturare, depunerea deconturilor, etc.).

In ceea ce priveste momentul la care se poate efectua aceasta inregistrare din oficiu, trebuie subliniat ca aceasta se poate realiza pe toata perioada de prescriptie, respectiv 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care contribuabilul avea obligatia de a se inregistra din proprie initiativa (termenul de prescriptie fiind reglementat la art. 91 din Codul de procedura fiscala, republicat); legea fiscala nu prevede in mod specific ca inregistrarea din oficiu reprezinta o obligatie a organelor fiscale ce trebuie indeplinita intr-un termen anume, a carei nerespectare ar atrage consecinte de natura juridica de care sa profite persoanele impozabile care nu si-au indeplinit ori si-au indeplinit cu intarziere obligatiile prevazute de lege. Astfel, in timp ce art. 153 alin. (1) din Codul fiscal *prevede in mod expres obligatia contribuabililor persoane impozabile de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA, la momente clar stabilite* (dovada fiind sintagma "**trebuie sa solicite inregistrarea** in scopuri de TVA" in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul de scutire), iar art. 152 alin. (6) din Codul fiscal *prevede si consecinta juridica a nerespectarii acestei obligatii* de catre contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectata), art. 153 alin. (7) din Codul fiscal *prevede doar faptul ca organele fiscale vor inregistra persoanele impozabile in scopuri de TVA* fie in urma solicitarii acestora, fie din oficiu (dovada fiind sintagma "**vor inregistra**" utilizata atat in cazul inregistrarii la cerere, cat si in cazul inregistrarii din oficiu).

Faptul ca in speta contribuabilul a depus declaratii de venit (a platit impozit pe venit si o serie de contributii) din care s-ar fi putut constata ca avea venituri care exced plafonului de scutire, nu poate afecta termenul in care organul fiscal competent avea dreptul de a controla si stabili daca operatiunile respective erau cuprinse in sfera TVA si daca erau sau nu impozabile.

In atare situatie, stabilirea naturii operatiunilor desfasurate din punct de vedere al TVA s-a realizat la data efectuării inspectiei fiscale, moment la care s-a constatat ca in temeiul Codului fiscal, **modificat in acord cu dreptul comunitar**, contribuabilul ar fi avut obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA inca din anul 2010, caz in care s-au stabilit obligatiile principale si accesorii de la acel moment si pana la finalizarea actului de control.

A retine ca un contribuabil nu ar datora TVA pentru perioada respectiva, desi a depasit plafonul de 35.000 euro, ar insemna pe de-o parte ca s-ar realiza o discriminare intre persoanele care se inregistreaza de bunavoie ca platitori de TVA si persoanele care nu respecta aceasta obligatie, iar pe de alta parte ar crea premisele unei neconformari a dispozitiilor legale comunitare si nationale care ar fi natura sa conduca la o solutie de neplata a taxei.

In consecinta, momentul la care se realizeaza controlul ulterior cu privire la respectarea obligatiilor care ii revenea contribuabilului, poate fi oricand in cursul termenului de prescriptie de 5 ani, aspect care nu este de natura a intra in conflict cu principiile de drept european.

2. Referitor la nerespectarea de catre organele de inspectie fiscala a principiului predictibilitatii fiscalitatii:

Potrivit doctrinei juridice, acest principiu impune ca autoritatile publice sa normeze relatiile sociale prin adoptarea de acte normative care sa intre in vigoare dupa trecerea unei anumite perioade de timp, astfel incat sa permita oricarei persoane sa poata recurge la consultanta de specialitate si sa-si corecteze conduita.

In acest sens, trebuie subliniat ca, in speta, temeiul impunerii, respectiv art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **exista inca din anul 2004**, data intrarii in vigoare a acestui act normativ, in sensul ca 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, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere cele mai sus aratate, nu rezulta ca autoritatile romane ar fi adus atingere acestui principiu, atat timp cat legislatia nu a suferit modificari substantiale pe perioada de referinta, modificari care sa genereze o aplicare arbitrara a legislatiei fiscale si insecuritate juridica, motiv pentru care este nefondata invocarea de catre contestatar a jurisprudentei CEDO (cauza Silver vs Marea Britanie) si a jurisprudentei Curtii de Justitie a Uniunii Europene.

3. Referitor la extinderea perioadei verificate de la 3 ani la 5 ani:

Potrivit dispozitiilor art. 67<sup>1</sup>, art. 94 si art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**“Art. 67<sup>1</sup> (1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.**

**(2)** Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.”

**“Art. 94 (1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.**

**(2)** Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

**a)** constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale (...).”

**« Art. 98 (1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**



(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

**a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;**

**c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.

În speța, chiar dacă alin. 3 din art. 98 Cod procedura fiscală face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit că perioada supusă inspecției se încadrează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind în acord cu dispozițiile art. 98 alin. 1 și art. 94 Cod procedura fiscală.

Potrivit precizărilor AS6FP din referatul cu propuneri de soluționare a contestației :

*“Conform OPANAF nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la consultarea dosarului fiscal al contribuabilului și la analiza declarațiilor depuse de acesta la organul fiscal, rezultând indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, întrucât X a realizat în anii 2010 și 2011 venituri care puteau conduce la depășirea plafonului de scutire de TVA, prevăzut la art. 152 din Codul fiscal, acesta nefiind înregistrat în scopuri de TVA, așa cum rezultă din Fisa rezultatelor documentării – Formular FRD întocmită la data de 17.02.2014”, anexată la dosarul cauzei.*

*“În urma consultării dosarului fiscal al contribuabilului s-a constatat că acesta nu și-a îndeplinit obligația depunerii declarației 392B pentru anii 2009 – 2010.”*

Se reține că, organul fiscal a constatat că, contestatarul nu și-a îndeplinit nici obligațiile declarative, nici obligațiile de plată pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2013. Prin urmare, întrucât există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor pe perioada respectivă, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.

În condițiile în care termenul de prescripție pentru dreptul de a stabili obligațiile fiscale este de 5 ani, iar inspecția fiscală se efectuează în cadrul acestui termen de prescripție, rezultă că ratiunea pentru care perioada inspecției fiscale a fost stabilită la 3 ani este aceea că, potrivit principiilor dreptului fiscal, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii. În situația în care există indicii privind nerespectarea dispozițiilor legale, prezumția de bună-credință nu mai funcționează, astfel încât organul fiscal poate să extindă verificările pe perioada de prescripție. De asemenea, termenul de 3 ani impus

de art. 98 alin. 3 Cod procedura fiscala ar putea sa conduca la reducerea termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, situatie ce nu ar putea fi acceptata.

#### 4. Referitor la cursul de schimb valutar utilizat la calcularea plafonului legal de TVA :

Se retine ca exista dispozitiile legale exprese si clare referitoare la modalitatea de calcul al cifrei de afaceri anuale, respectiv la cursul de schimb utilizat; astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2010:

**"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)."**

Persoana impozabila stabilita in Romania va avea in vedere la calculul cifrei de afaceri anuala, respectiv a plafonului de scutire de TVA, cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii (3,3817 lei) (informatie cu caracter public).

Nu prezinta relevanta in sustinerea favorabila a cauzei motivatia contribuabilului cu privire la faptul ca nu cunoaste prevederile legale de mai sus, cata vreme se prezuma ca toata lumea cunoaste legea si nimeni nu poate fi aparat de raspundere invocand necunoasterea prevederilor ei; eroarea de drept nu exonereaza de raspundere.

In Romania, cunoasterea si respectarea legilor este o indatorire primordiala a tuturor cetatenilor, inscrisa in Constitutie. Cunoasterea si respectarea legii definesc atitudinea civica, comportamentul etic, grija fata de valorile sociale, aparate si promovate prin actele normative, fata de interesele fundamentale ale intaririi si dezvoltarii societatii. Legile si celelalte acte normative sunt aduse la cunoastinta cetatenilor prin publicarea lor in Monitorul Oficial al Romaniei si prin alte mijloace de comunicare.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organul de control a stabilit ca X a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2011, intrucat a depasit plafonul de 35.000 euro in luna noiembrie 2011 si a colectat TVA aferenta facturilor emise in perioada 01.01.2011 – 31.12.2013, in suma totala de x lei.

Prin urmare, contestatia formulata de X, urmeaza a se respinge ca neintemeiata cu privire la TVA in suma de x lei.

#### 3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei:

**Cauza supusa solutionarii este daca AS6FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei prin Decizia de impunere nr. x, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AS6FP a stabilit in sarcina cabinetului individual de avocatura, pentru perioada 26.04.2011 – 04.06.2014, accesorii aferente TVA in suma totala de x.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

**"Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

**"Art. 120 - (1)** Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

**„Art. 120 (1)** Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

**"Art. 120<sup>1</sup> (1)** Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale."

**"Art. 120<sup>1</sup> (1)** Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător."

ARTICOLUL 120<sup>1</sup> a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de întârziere aferente TVA reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura TVA in suma de x lei, rezulta ca X datoreaza si suma de x cu titlu de accesorii aferente TVA. Mai mult,

contestatarul nu a depus situatii din care sa rezulte ca au calculate eronat dobanzile si penalitatile de intarziere contestate, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 150, art. 152 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 62 si 66 din HG nr. 44/2004, art. 67<sup>1</sup> art. 91, art. 94, art. 98, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

#### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS6FP, prin care s-au stabilit suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x.

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.