

DECIZIA nr. 29 din 26.05.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul din cadrul D.G.F.P. Tulcea, prin adresa nr. .../2011 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../...2011, asupra contestației formulate de domnul X din Tulcea, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2011, emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală generală nr.../2011 în sumă totală de ... lei, reprezentând: TVA de plată (...lei), majorări și dobânzi de întârziere aferente TVA (...lei) și penalități (... lei).

Domnul X contestă și Decizia nr.../2011 privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, emisă de AFP Tulcea.

Organul de soluționare nu se investește cu soluționarea în acest caz, întrucât în conformitate cu prevederile pct. 5.2 privind alte acte administrative fiscale din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005, **art.209,alin.(2)** din O.G.92/2003: “Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Contestația a fost depusă la Administrația Finanțelor Publice Tulcea sub nr.../2011 și ulterior la Activitatea de Inspecție Fiscală a DGFP Tulcea sub nr.../2011, în termenul legal prevăzut de art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, așa după cum specifică organele fiscale în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Contestația poartă semnătura titularului dreptului procesual, conform prevederilor art.206 din OG 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207 și 209 din OG 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petentul, X cu domiciliul social în mun. Tulcea,...., contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2011, în sumă totală de ... lei - “**solicitând anularea acesteia** și pe cale de consecință în secundar și **anularea deciziei nr.../2011** prin care s-a dispus înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a subsemnatului, dat fiind faptul că această decizie are la bază constatările cuprinse în raportul de inspecție fiscală nr.../2011...” - motivând următoarele:

- “ Consider că *încadrarea* de către inspectorul fiscal a *activității mele* în una *cu caracter independent este una greșită*,...Precizez că *am obținut veniturile în baza contractului de mandat* încheiat cu societatea la care am încheiat și contract individual de muncă,...*rezultând din derularea unei activități dependente* și subordonate raporturilor principale de muncă,...folosind în derularea activității suplimentare întreaga logistică a societății angajatoare ”; în acest sens, petentul arată că nu a avut calitatea de reprezentant al angajatorului, “mandatarea fiind exclusiv pe promovarea și încasarea sumelor datorate acestuia de la clienți” - respectiv, “*prestarea serviciului efectuat în interesul mandantului angajator...nu reprezintă o operațiune impozabilă* conform dispozițiilor art.126 alin.1 lit.d și art.127 din Legea nr.571/2003”; mai mult, petentul susține că “ *ceea ce eu derulam în baza contractului de mandate nu viza mandatul de a încheia tranzacții comerciale în numele și pe seama mandantului*” și subliniază că: “*Prin venituri comerciale* organul de control trebuia să aibă în vedere că *se înțeleg veniturile din fapte de comerț: ...*”;

- deasemenea, petentul consideră că organul de control fie a ignorat, fie a apreciat greșit dispozițiile art.129 alin.3, lit.e) ale aceluiaș act normativ, și implicit dispozițiile art.7alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG44/2001 privind încadrarea sa în aceste prevederi legale, și întrucât “ *ceea ce făceam în temeiul contractului de mandat nu sunt tocmai serviciile de intermediere, efectuate în numele și în contul ... ROMÂNIA*” - “urmează să se constate că *din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată presupus a fi datorată de mine, operațiunile desfășurate nu sunt impozabile.*”

Față de motivațiile prezentate, petentul menționează în finalul contestației că: “*deși nu am intenționat sustragerea de la plata TVA, nu m-am declarat plătitor de TVA pentru simplul fapt că activitatea desfășurată de mine nu se încadrează în categoria operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a TVA așa cum sunt definite de art.129 din Legea 571/2003*” și solicită admiterea în totalitate a contestației formulate și *anularea Decizie de impunere nr.../2011, precum și a deciziei nr..../2011* .

II. Urmare inspecției fiscale generale efectuate la P.F. X, organele de control din cadrul AIF - D.G.F.P. Tulcea au verificat modul de determinare, înregistrare, declarare și plată a taxei pe valoarea adăugată către bugetul consolidat de stat. Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală generală nr. .../2011.

În baza Raportului de inspecție fiscală generală s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, înregistrată sub nr.../2011, prin care s-au stabilit în sarcina d-lui NOCA LAURENȚIU obligații fiscale de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând: TVA de plată în sumă de ... lei, majorări și

dobânzi de întârziere aferente în sumă de ... lei, precum și penalități în sumă de ... lei.

În urma verificării, organele de control fiscal au constatat că petentul a depășit plafonul de scutire de TVA prevăzut la art.152, alin(1) din Lg.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la data de 31.07.2009, și avea obligația ca în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului - potrivit art. 153 din același act normativ, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2009; petentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA încălcând astfel prevederile art.152, alin.(6) din Codul fiscal, coroborat cu pct.62, alin.(2), lit.a), titlul VI din H.G.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare și este înregistrat din oficiu potrivit normelor legale în vigoare.

Pentru operațiunile impozabile efectuate de petent, constând în prestări servicii de intermediere în baza unor contracte de mandat, *după* data la care trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA - respectiv ...2009, în conformitate cu prevederile legale de mai sus, organul de control fiscal a stabilit TVA de plată în sumă de ... lei prin aplicarea cotei standard de 19% potrivit prevederilor art.140, alin.(1) din Codul fiscal, iar pentru neplata în termenul legal a diferențelor constatate, au calculat majorări, dobânzi și penalități de întârziere aferente, în sumă totală de ...lei, în conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentului, precum și a actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul AIF - Serviciul ..., au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina domnului X din Tulcea obligațiile fiscale suplimentare în valoare totală de ... lei, reprezentând TVA de plată și majorări de întârziere aferente TVA.

În fapt, organele fiscale din cadrul AIF - D.G.F.P. Tulcea au verificat modul de înregistrare, determinare și declarare a TVA la contribuabilul P.F. X din Tulcea, pentru activitatea de comerț, respectiv prestări servicii de intermediere în calitate de mandat.

Concluziile controlului au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală generală nr. .../2011.

Verificarea TVA s-a efectuat pentru perioada ...2009 - ...2010.

În urma controlului s-au constatat următoarele:

- în perioada verificată, d-l X din Tulcea a realizat venituri din acte de comerț - servicii de intermediere în baza unor contracte de mandat încheiate cu

SC ... (România) SRL, conform adeverințelor de la această societate și a contractelor, aflate în copie la dosarul cauzei;

- la data de ... 2009, petentul în calitate sa de mandatar, a înregistrat venituri brute din intermediari în cuantum de ... lei, depășind astfel plafonul privind cifra de afaceri de 35.000 euro, prevăzută la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și avea obligația ca în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului - potrivit art.153 din același act normativ, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de ... 2009;

- pentru perioada verificată, organul de control fiscal a determinat TVA de plată în sumă de... lei, conform art.140, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicând cota standard de 19% asupra veniturilor din operațiunile impozabile (prestările servicii de intermediere în baza contractelor de mandat cu SC...SRL) efectuate de petent după data de 2009, dată la care trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA;

- pentru neplata în termenul legal a diferențelor astfel stabilite, s-au calculat majorări, dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA de plată, în sumă totală de 7.533 lei, conform art.120 din OG 92/2003.

Față de cele prezentate mai sus, întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de control fiscal au procedat la înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA potrivit prevederilor legale în vigoare și stabilesc în sarcina domnului X, TVA de plată și accesorii aferente în sumă totală de ... lei.

Potentul nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2011, cu motivațiile prezentate la pct.I din prezenta decizie, solicitând în final, **“admiterea în totalitate a contestației formulate de subsemnatul și anularea DECIZIEI DE IMPUNERE nr... din data de ...2011... și anularea deciziei nr.../2011** prin care s-a dispus înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a subsemnatului.”

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală, Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Lg. 571/2003, respectiv HG44/2004.

*** Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile petentului:** “ Consider că *încadrarea* de către inspectorul fiscal a *activității mele* în una *cu caracter independent este una greșită*,... ”motivând că “...prin contractul de mandat nu am acționat de o manieră independentă, existând raporturi de subordonare față de mandant...”, iar “*prestarea serviciului efectuat*

în interesul mandantului angajator...*nu reprezintă o operațiune impozabilă* conform dispozițiilor art.126 alin.1 lit.d și art.127 din Legea nr.571/2003”,
întrucât:

- în **Codul fiscal** la **art. 126 - (1)** se precizează: “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.

(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”

- potrivit **art.129, alin.(3)**, din Codul fiscal: “ **Prestările de servicii** cuprind operațiuni cum sunt: ...**e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.** ” iar HG44/2004, precizează:“Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit.e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial.În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/ prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă

contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant,... sau, după caz, către furnizor/prestator.” ;

- din documentele existente la dosarul cauzei - respectiv adeverințele de venituri, contractele de mandat încheiate de d-l X cu SC ... (România) SRL, precum și GRILA de COMISIOANE/2010 a mandantului, rezultă că petentul realizează venituri din acte de comerț în baza contractelor de mandat încheiate cu această societate, așa cum se specifică de altfel și la art.2 privind obiectul contractelor: “ Încheierea de către mandatar în numele și pe seama mandantului a următoarelor acte de comerț:

- promovarea produselor farmaceutice aflate în oferta firmei;
- urmărirea și încasarea lunară a sumelor datorate de beneficiar societății S&D Pharma (România) SRL.” - *aceleași prezentate și de petent în contestație.*

Mai mult, față de afirmația petentului: “*Prin venituri comerciale* organul de control trebuia să aibă în vedere că se înțeleg veniturile din fapte de comerț: ...”, **se rețin** prevederile **pct.21** din HG 44/2001, care precizează:

“ 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;”

Din cele mai sus prezentate, reiese în mod evident că afirmația petentului “ *ceea ce făceam în temeiul contractului de mandat nu sunt tocmai servicii de intermediere*” este eronată și *nu poate fi reținută în mod legal.*

Față de textele de lege prezentate și având în vedere că petentul realizează venituri din remunerațiile acordate de SC ...(România) SRL (cf. unei grile de comisioane) pentru actele de comerț efectuate de către mandatar în numele și pe seama mandantului - desfășurând în mod independent activități economice de natura celor prevăzute la art.127, alin.(2) din Codul fiscal constând în prestări servicii în sensul celor precizate de art.129, alin.3, lit. e), rezultă fără echivoc că d-l X este persoană impozabilă potrivit prevederile legale citate mai sus, astfel că *încadrarea activității sale de inspectorul fiscal ca activitate independentă este corectă* și în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, invocate și de petent.

* **Față de motivația petentului** că “ *din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată presupus a fi datorată de mine, operațiunile desfășurate nu sunt impozabile.*” și prevederile legale de mai sus, invocate și de petent **se rețin** următoarele:

- la data la data de 31 iulie 2009, petentul, în calitate sa de mandatar, a înregistrat venituri din intermediari în cuantum de...lei, depășind astfel plafonul privind cifra de afaceri de 35.000 euro, prevăzută la art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și avea obligația ca în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, potrivit art.153 din același act normativ, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 1 septembrie 2009;

- potrivit **art.152, alin.(6)** din Codul fiscal, “... 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 taxa, conform art.153”, iar în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

- **pct.62, alin(2)** din HG 44/2004, precizează:

" 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 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 de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin.(7) din Codul fiscal.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei și constatările organului de control fiscal, se reține că în perioada verificată domnul X(în calitate sa de mandatar), a obținut venituri din *acte de comerț* - așa cum se precizează de altfel și la art.2 privind **obiectul contractelor** de mandat, constând în prestări servicii impozabile din punct de vedere al TVA, activitățile economice desfășurate fiind prestările de servicii în sensul precizat de **art.129, alin.(3), lit.e)** din Codul fiscal (citată anterior).

Față de cele mai sus prezentate, se reține că petentului îi sunt aplicabile prevederile art.129 alin.3, lit.e) din Legea 571/2003, și implicit dispozițiile pct.7alin.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG44/2001, de unde rezultă că domnul X îndeplinește condiția de plătitor TVA, atribuită *din oficiu* în conformitate cu prevederile legale de mai sus.

Deasemenea, potrivit principiilor de drept *necunoașterea legilor nu te exonerează de răspundere*, menționăm că:

- potrivit **art.158** din Codul fiscal, privind *Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale*:

“(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și a declarațiilor ... la organul fiscal competent, conform prezentului titlu ...” iar,

- **art.65** din OG/92/2003, privind Codul de procedură fiscală, prevede:

(1) “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Față de cele consemnate, se reține că organul de control fiscal a considerat în mod legal impozabile veniturile realizate de d-l X și au procedat corect stabilind TVA de plată în sarcina petentului, conform prevederilor legale în vigoare prevăzute de Codul fiscal, respectiv:

- **art. 137** - (1) : “ Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: a) pentru livrări de bunuri și **prestări de servicii**, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori **prestator** din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;...” și **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 cotelor reduse ”.

În consecință, menținem în totalitatea constatările organului de control și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentului cu privire la suma de ... **lei**, reprezentând TVA de plată.

În ceea ce privesc majorările de întârziere corespunzătoare TVA de plată, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și potrivit prevederilor **art.119** din OG 92/2003 R, “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și întrucât petentul datorează TVA în sumă de 20.071 lei, datorează și accesoriile aferente în sumă totală de ... **lei**, constând în majorări și dobânzi de întârziere(... lei) și penalități (... lei).

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.(1)** din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1 Organul de soluționare a contestațiilor nu se investește cu soluționarea contestației formulată de P.F. X împotriva Deciziei nr.../2011 privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, urmând ca aceasta să fie soluționată de Administrația Finanțelor Publice Tulcea, conform prevederilor **art.209, alin.(4)** din O.G.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală.

Art.2 Respingerea ca neântemeiată a contestației P.F. X împotriva Deciziei de impunere nr.../2011, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând: ... *lei* TVA de plată, ... *lei* majorări și dobânzi de întârziere aferente TVA și ... *lei* penalități.

Art.2 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV

Ec. ...

RED.../4 EX.