

Decizia nr. 170/14.03.2016

privind solutionarea contestatiei formulata de **CA X**
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/30.10.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 1 a Finantelor Publice, cu adresa nr. x/28.10.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/30.10.2015, asupra contestatiei formulata de **CA X**, prin reprezentanta legala, doamna **X**, cu sediul in Bucuresti, str. Dr. I F nr., bl., sc. B et., ap., camera 1, sector 1.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 09.10.2015 si inregistrata la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. x/16.10.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/28.08.2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/28.08.2015, ambele comunicate sub semnatura in data de 10.09.2015, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y2 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu art. 352 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **CA X** prin reprezentanta legala, doamna **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, CA X considera nelegale si netemeinice sume stabilite prin Decizia de impunere nr. x/28.08.2015 si solicita admiterea contestatiei si modificarea/anularea prin calcularea corecta a obligatiilor fiscale suplimentare, din urmatoarele motive:

1. Din datele si inscrisurile puse la dispozitia inspectorilor fiscali nu se poate ajunge la sumele stabilite prin decizia de impunere, desi s-a incercat gasirea problemei care a generat eroarea rezultatului.

2. In mod nelegal s-a procedat la retinerea TVA pentru facturi stornate sau anulate, desi inspectorii fiscali au declarat verbal in cadrul inspectiei fiscale ca nu ar fi fost luate in calcul.

3. In mod netemeinic si nelegal s-au luat in calcul TVA ce trebuia colectata si facturile neincasate, nu numai cele incasate efectiv, desi inspectorii fiscali au avut la dispozitie toate facturile emise de cabinet, situatia centralizata cu toate datele facturilor extrase bancare cu incasarile si chitantele emise de cabinet.

4. Nu se prezinta nici un mod de calcul detaliat, defalcat si informatii suplimentare legate de modul de determinare si stabilire, ci doar simple tabele cu sume globale, sumele stabilite suplimentar la plata sunt netemeinice si nelegale nefiind respectat principiul predictibilitatii fiscale (art.3 lit.b Cod fiscal).

5. Ca o consecinta a determinarii si calcularii gresite a principalului si obligatiile accesorii sunt gresit calculate.

6. In forma in care au fost determinate, calculate si stabilite sumele indicate in decizia de impunere nu se pot invoca si indica expres dispozitiile incalcate in emiterea deciziei de impunere, de vreme ce, urmarind aceste dispozitii legale noi am ajuns la alte sume.

7. Situatiia ar fi putut prevenita daca incepand cu anul 2010, s-ar fi actionat cu respectarea dispozitiilor legale in materie fiscala privind buna-credinta, rolul activ, etc., conform dispozitiilor art.12, art.7 alin.3 din Cod de procedura fiscala: desi a depus in fiecare an declaratia 200, inspectorii fiscali nu s-au autosesizat in 2010 (pentru anul 2009) ci abia in 2015, ingreunand situatiia prin calcularea sumelor foarte mari ca TVA, penalitati si dobanzi incepand cu anul 2010, desi inca din anul 2011 putea sa renunte la inregistrarea ca platitor de TVA.

8. Se observa si faptul ca, in decizia de impunere organul de inspectie fiscala nu mai trateaza si problema TVA platita de cabinet furnizorilor, deci TVA cu drept de deducere, sumele stabilindu-se doar in RIF.

In concluzie, contribuabila solicita sa se aprecieze situatiia in care se afla si sa se dea curs solicitarii.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/28.08.2015, AS1FP a emis in sarcina CA X, urmatoarele acte administrative fiscale:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/28.08.2015, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, contestata, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/26.05.2015, prin care s-a dispus depunerea "Declaratiei de inregistrare fiscala /Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere (070)" ca urmare a depasirii plafonului de scutire de TVA prevazut la art.152 alin.1 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

CA X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/28.08.2015.

III. Fata de constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabilei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca TVA aferenta veniturilor din profesia de avocat stabilita suplimentar de plata in suma de y lei a fost legal si corect stabilita de inspectia fiscala, in conditiile in care desi a constatat depasirea plafonului de scutire pentru care avea obligatia colectarii taxei nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data la care a depasit plafonul de scutire, baza de calcul asupra careia se aplica cota de taxa fiind reprezentata de totalitatea sumelor inscrise in facturile emise de cabinet

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre 01.01.2010-31.03.2015.

In fapt, organele de control din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice au efectuat control la **Cabinetul de avocat X**, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x/28.08.2015 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/28.08.2015, pe numele cabinetului, prin care s-au stabilit suplimentar TVA de plata in suma de y lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in cursul lunii **noiembrie 2009** CA X a realizat o cifra de afaceri in suma de t lei, depasind plafonul de scutire de 35.000 euro, motiv pentru care era obligat sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA, conform art.153, alin.1, lit.b din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in termen de 10 zile de la depasirea plafonului, respectiv pana la data de 10.12.2009, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2010.

In consecinta, pentru perioada 01.01.2010-31.03.2015, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabila, stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de y1 lei, prin decizia de impunere nr. x/28.08.2015.

Anterior, organele de inspectie fiscala din cadrul AS1FP au efectuat un control inopinat, avand ca obiectiv clarificarea situatiei fiscale privind veniturile realizate in perioada 2009-2013, materializat in procesul verbal nr. x/26.05.2015 prin care s-a constatat realizarea unei cifre de afaceri pe anul 2009 in suma de t lei, conform declaratiei privind veniturile realizate – cod 200 depusa de cabinetul de avocat, fiind depasit plafonul de scutire prevazut la art.152 alin.1 din Codul fiscal.

Prin dispozitia de masuri nr. x/26.05.2015 s-a dispus depunerea “Declaratiei de inregistrare fiscala /Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere (070)”.

In drept, incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt incidente prevederile art.125¹, art.126, art.127, art.129, art.152 si art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normelor

metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Codul fiscal:

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

18. **persoana impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică**, grupul de persoane, institutul public, persoana juridică, precum și orice entitate **capabilă să desfășoare o activitate economică**;

20. persoana neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoana reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă".

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

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

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

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

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

"Art. 127 - (1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură 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".

"Art. 129 - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128."

"Art. 152 - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). (...).

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153. "**

"Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze **o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere **trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) înainte de realizarea unor astfel de operatiuni, în urmatoarele cazuri:

(...) b) **daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon; (...).**

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

(7) În cazul în care o persoana este obligata sa se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectiva din oficiu."

Normele metodologice:

"62. (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:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data la care a fost înregistrata."**

"66. (1) În cazul în care o persoana este obligata sa solicite înregistrarea în conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabila începând cu:

a) **data comunicarii certificatului de înregistrare** în cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. a), alin. (2), (4) si (5) din Codul fiscal; (...)."

Potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/**prestarile de servicii** realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost

definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor** rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Totodata, conform reglementarilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si **obligatia înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adaugata** în regim normal **în situatia în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire**, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, **în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon**, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii 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 în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Având în vedere aceste dispozitii legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data înregistrării**.

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

„(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce”,

iar incepand cu data de 1 iulie 2010: *„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”*

In speta, CA X a realizat, in perioada 01.01.2010-31.03.2015, operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, asa cum sunt prevazute de lege, realizand la data de 30.11.2009 o cifra de afaceri in suma de t lei din activitatea de avocatura.

Intrucat in cursul lunii noiembrie 2009 contribuabila a depasit plafonul de scutire prevazut la art.152 alin.1 din Codul fiscal, in conformitate cu art.152 alin.6 din Codul fiscal, aceasta avea obligatia sa solicite pana la data de 10.12.2009 organului fiscal competent, înregistrarea in scopuri de TVA.

Urmare masurii dispuse prin dispozitia de masuri nr.x/26.05.2015, CA X a solicitat înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata prin depunerea declaratiei de înregistrare fiscala (070) incepand cu data de 01.06.2015.

Avand in vedere ca prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada 01.01.2010-31.03.2015 CA X are **calitate de persoana impozabila** din data de **01.01.2010**, desfasurand activitati economice, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avea ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila, in conditiile depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, incepand cu aceasta data.

Astfel, pentru veniturile obtinute din prestarea serviciilor, cabinetul de avocat avea obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste servicii, incepand cu data de 01.01.2010 si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din calitatea de platitor de TVA.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care cabinetul de avocat trebuia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA (10.12.2009), respectiv data la care a devenit platitor - 01.01.2010 si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(3) din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 19%, respectiv de 24% asupra bazei de impozitare constituita din contrapartida obtinuta in calitate de prestator, potrivit art.137 alin.1 lit a din Codul fiscal, respectiv TVA in suma de y1 lei la o baza impozabila in suma de s lei, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2010 si TVA in suma de y2 lei la o baza impozabila in suma de s lei, pentru perioada 01.07.2010-31.03.2015.

Se retine ca numai incepand cu data de 01.06.2015, urmare dispozitiei de masuri nr. x/26.05.2015, CA X a solicitat inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Intrucat, inspectia fiscala a constatat ca persoana impozabila nu s-a înregistrat ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art.152 alin.3, se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata **„pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii”**, respectiv începând cu data de 10.12.2009 când contribuabila avea obligatia de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2010, conform prevederilor art. 152 alin. 3 din Codul fiscal.

Referitor la motivatiile contestatarei privind nelegalitatea sumelor calculate si lipsa de diligenta a organelor de inspectia fiscala la stabilirea TVA, se retin urmatoarele:

1. In ceea ce priveste invocarea lipsei cooperarii si a bunei-credinte a organelor de inspectie fiscala: asa cum s-a retinut anterior, urmare inspectiei fiscale efectuate la CA X s-a constatat ca, la data de 30.11.2009 a fost realizata o cifra de afaceri, in suma de t lei, depasind plafonul special de scutire in suma de 35.000 euro, echivalentul sumei de 119.000 lei, prevazut la art.152 alin.1 din Codul fiscal.

Ca urmare, in temeiul art.153 alin.1 lit.b din Codul fiscal, cabinetul de avocat avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10.11.2009,

respectiv in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul, urmand sa devina platitor incepand cu data de 01.01.2010, in caz contrar, organul fiscal procedand la solicitarea platii taxei pe valoarea adaugata datorata.

Se retine ca, potrivit dispozitiilor legale antecitate privind declararea ca platitor de TVA, **obligatia inregistrarii in scopuri de TVA revine in intregime persoanelor impozabile**, ceea ce nu exclude si dreptul organelor fiscale de a inregistra din oficiu persoanele care nu-si indeplinesc aceasta obligatie, cata vreme acest drept este exercitat in cadrul termenului legal de prescriptie in materie fiscala.

Daca s-ar admite ca lipsa inregistrarii din partea organelor fiscale echivaleaza cu lipsa oricaror obligatii in privinta TVA pentru contestatara, in situatia in care legea fiscala confera contribuabililor initiativa inregistrarii ca platitor de TVA, **ar insemna ca legea fiscala reglementeaza o obligatie pur potestativa (si voluero) pentru contribuabili, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat**; dimpotriva, procedura de inregistrare ca platitor de TVA are in vedere ipoteza contribuabilului diligent si de buna credinta, caruia ii acorda prerogativa initierii acestei proceduri, fiind inadmisibil ca lipsa unei asemenea inregistrari sa profite tocmai persoanei careia ii apartine culpa neinregistrarii, pentru a obtine exonerarea obligatiilor ce decurg din calitatea de persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata.

Or, o asemenea sustinere echivaleaza cu fundamentarea contestatiei pe propria culpa a contestatarii, nerespectarea prevederilor legale prin neinregistrarea ca platitor de taxa fiindu-i in intregime imputabila, devenind astfel aplicabile principiul de drept *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

2. In ceea ce priveste motivul invocat la punctul 1 din contestatie privind sumele stabilite, din constatările organelor de inspectie fiscala si din situatiile intocmite in timpul controlului rezulta urmatoarele:

In perioada 01.01.2010 - 31.03.2015, Cabinetul de avocat "X" a obtinut venituri din activitati juridice pe baza de contracte de asistenta juridica, incheiate cu persoane fizice si juridice care nu contin mentiuni cu privire la taxa pe valoarea adaugata, situatie in care, in conformitate cu prevederile art.140 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.23 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG 44/2004, intrucat pretul prestatiei nu cuprinde TVA, pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata s-a aplicat cota standard asupra bazei de impozitare.

Din verificarea facturilor emise de cabinetul de avocat in perioada 01.01.2010-31.03.2015, catre clienti persoane juridice si catre clienti persoane fizice si tinand cont de declaratia pe proprie raspundere data de d-na X, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

- facturi emise catre clienti persoane juridice inregistrati in scopuri de TVA in Romania, in suma totala de t lei (2010-t1 lei; 2011-t2 lei; 2012-t3 lei; 2013-t4 lei; 2014-t5 lei; 2015-t6 lei), asupra careia a fost aplicata cota standard de TVA, potrivit legii.

Rezulta TVA de plata aferenta facturilor emise in perioada 01.01.2010–31.03.2015, in suma totala de y1 lei (2010-y1 lei; 2011-y1 lei; 2012-y1 lei; 2013-y1 lei; 2014-y1 lei; 2015-y1 lei), dupa cum urmeaza:

* pentru perioada 01.01.2010–30.06.2010, TVA in suma de y1 lei ($t \text{ lei} \times 19\% = y1 \text{ lei}$);

* pentru perioada 01.07.2010–31.03.2015, TVA in suma de y1 lei ($t \text{ lei} \times 24\% = y1 \text{ lei}$),

- facturi emise catre clienti persoane fizice si asociatii de proprietari neplatitori de TVA, in suma totala de t lei (2010-y1 lei; 2011-y1 lei; 2012-y1 lei; 2013-y1 lei; 2014-y1 lei; 2015-y1 lei), asupra careia s-a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata prin procedeul sutei mărite, potrivit legii.

Rezulta TVA de plata aferenta facturilor emise in perioada 01.01.2010–31.03.2015 in suma totala de y1 lei (2010-y1 lei; 2011-y1 lei; 2012-y1 lei; 2013-y1 lei; 2014-y1 lei; 2015-y1 lei), dupa cum urmeaza:

* pentru perioada 01.01.2010–30.06.2010, TVA in suma de y1 lei ($t \text{ lei} \times 19\% : 119\% = y1 \text{ lei}$);

* pentru perioada 01.07.2010–31.03.2015, TVA in suma de y1 lei ($t \text{ lei} \times 24\% : 124\% = y1 \text{ lei}$).

Rezulta TVA de plata in suma totala de y1 lei ($y1 \text{ lei} + y1 \text{ lei}$).

Referitor la modul de reflectare a TVA in contractele de prestari servicii incheiate cu clientii, prin nota explicativa inregistrata la organul fiscal sub nr.x/21.08.2015, d-na X precizeaza: *“Nefiind platitor de TVA, nu am inclus TVA-ul nici in contracte nici in facturi”*, iar din Declaratia pe proprie raspundere data de d-na X, in calitate de prestator, rezulta ca: *“Nu am posibilitatea sa recuperez TVA de la persoanele fizice, clienti ai cabinetului”*.

3. In ceea ce priveste motivul invocat la punctul 2 din contestatie privind stabilirea TVA pentru facturile stornate si anulate, din constatarile organelor de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

- facturile nr.x/10.09.2010, nr.x/01.09.2010, nr.x/13.02.2012, nr.x/14.09.2012, nr.x/19.10.2012, nr.x/19.10.2012, nr.x/28.10.2014, nr.x/18.11.2014 si nr.x/18.12.2014 sunt anulate si

- facturile nr.x/08.09.2010, nr.x/26.10.2010, nr.x/09.12.2010, nr.x/25.02.2011, nr.x/12.05.2011 si nr.x/24.01.2012 sunt stornate, acestea nefiind luate in calculul TVA stabilita suplimentar, asa cum reiese din situatiile cu facturile emise in perioada 01.01.2010-31.03.2015 si calculul TVA, intocmite in timpul controlului, prezentate contestatarei si insusite de aceasta, prin semnarea si stampilarea de catre cabinetul de avocat.

4. In ceea ce priveste motivul invocat la punctul 3 din contestatie referitor la stabilirea TVA si pentru facturile neincasate:

Conform prevederilor art.137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.61 alin.(2) si pct.62 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

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

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

Intrucat conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in anul 2009 cabinetul de avocat nu a tinut o evidenta a livrarilor de bunuri si prestari servicii, acestea au procedat la calcularea cifrei de afaceri, pe baza documentelor prezentate, respectiv a facturilor emise catre clienti, conform prevederilor art.137 din Codul fiscal, aspect prezentat contestatarei in timpul controlului si la discutia finala ce a avut loc cu ocazia prezentarii proiectului de raport de inspectie fiscala, a situatiilor anexa si semnarea acestora de catre cabinetul de avocat, fiindu-i invederat faptul ca in calculul cifrei de afaceri nu se cuprind numai facturile incasate, cum eronat sustine contestatara.

Concluzionand, referitor la modul de calcul al TVA, din compararea situatiei facturilor emise in perioada 01.01.2010-31.03.2015 intocmita de cabinetul de avocat cu cea a facturilor intocmita de organele de inspectie fiscala (anexa 5) rezulta urmatoarele:

- la stabilirea bazei impozabile a TVA, organele de inspectie fiscala au luat in calcul toate facturile emise, inclusiv cele neincasate si, totodata au tinut seama de facturile stornate si anulate de contribuabila, asa cum au fost prezentate anterior, acestea fiind excluse din calculul taxei;

De exemplu: anul 2010:

* cabinet avocat: facturi emise - t lei (t lei - facturi + t lei – decont)

* inspectia fiscala: facturi emise - t lei;

* diferenta in suma de t lei reprezinta c/val facturi stornate/anulate (nr.x/10.09.2010, nr.x/01.09.2010, nr.x/08.09.2010, nr.x/26.10.2010 si nr.x/09.12.2010) – y lei si c/val factura nr.x/08.09.2010 - y lei neinregistrata in evidenta contribuabilei;

- baza de calcul a TVA pentru anul 2010 stabilita de inspectia fiscala este in suma de t lei (anexa 3 din RIF);

- din situatia facturilor emise intocmita de cabinetul de avocat reiese ca, desi invoca faptul ca trebuiau excluse facturile stornate si anulate, contribuabila are un comportament contradictoriu, in sensul ca, in unele perioade pentru facturile anulate si stornate a in scris in situatie aceste mentiuni fara a inscrie valorile (ex: anul 2010), iar in alte perioade, desi a mentionat «factura stornata/anulata» a in scris si a cuprins in total valorile acestor facturi (ex: decont x/14.09.2012-anulat, valoare y lei; ff x/19.10.2012-anulata, onorariu y lei; decont x/24.10.2012-anulat, valoare y lei).

- in ceea ce priveste includerea in baza de calcul a facturilor/onorariilor neincasate, asa cum s-a retinut anterior, organele de inspectie fiscala au procedat la

stabilirea TVA pe baza facturilor emise catre clienti, conform prevederilor.137 din Codul fiscal.

5. In ceea ce priveste motivul invocat la punctul 11 din contestatie referitor la acordarea dreptului de deducere a TVA:

Conform pct.62 alin.5 din Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin HG 44/2004:

«62. Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul Fiscal:

a) *taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;*

c) *taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în 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 la care a fost înregistrată. (...).*»

Urmare verificarii documentelor puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre Cabinetul de avocat "X" s-a constatat ca in perioada 01.01.2010–31.03.2015 au fost achizitionate bunuri si servicii de la persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA, pentru care dupa data inregistrarii in scopuri de TVA (27.05.2015) are dreptul sa ajusteze, într-un decont ulterior, taxa pe valoarea adaugata, in conditiile prevazute de art. 145-149 din Codul Fiscal, in suma de y lei, rezultand TVA cu drept de deducere, dupa cum urmeaza: 2010 - y lei; 2011 - y lei; 2012 - y lei; 2013 - y lei; 2014 - y lei; 2015 - y lei, conform precizarilor organelor de inspectie fiscala.

Prin urmare, sunt neintemeiate argumentele contestatarei vizand neprezentarea detaliata/defalcata a modului de calcul si a informatiilor suplimentare legate de modul de determinare/stabilire si invocarea principiului predictibilitatii fiscale, cata vreme a avut cunostinta asupra modului de calcul a sumelor stabilite in timpul controlului, fapt dovedit prin semnarea situatiilor/anexelor intocmite de inspectia fiscala.

De altfel, la cap.VI - Discutia finala cu contribuabilul - din raportul de inspectie fiscala s-a consemnat faptul ca prin adresa inregistrata la AS1FP sub nr. x/26.08.2015, existenta in dosarul contestatiei, doamna X si-a exprimat punctul de vedere, in sensul ca «*Ne vom exprima punctul de vedere (si eventualele obiectiuni in legatura cu cele constatate de organele fiscale), dupa comunicarea actului administrativ fiscal.*»

Mai mult, in ceea ce priveste TVA deductibila se mentioneaza ca, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea posibilitatea de a depune documente de achizitie care sa probeze dreptul de deducere nu s-a procedat la aceasta.

In ceea ce priveste observatia referitoare la posibilitatea de a renunta la inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu anul 2011 datorita situarii cifrei de afaceri sub plafonul de scutire de TVA, se retine ca potrivit art.152 alin.7 din Codul fiscal: „persoana impozabila înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 care în cursul unui an calendaristic nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin.(1) sau, după caz, plafonul determinat conform alin.(5) poate solicita până pe data de 20 ianuarie a anului următor scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art.153 în vederea aplicării regimului special de scutire”, aceasta situatie nefiindu-i aplicabila contestatarei, intrucat la aceasta data nu solicitase inregistrarea in scopuri de TVA dobandind calitatea de platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2010, astfel incat faptul ca in anul 2011 incasarile s-au situat sub plafonul de scutire nu prezinta relevanta.

In ceea ce priveste motivele invocate a celelalte puncte din contestatie, in speta devin incidente dispozitiile art.64, art.94 si art.105 din din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, potrivit carora:

Codul de procedura fiscala:

“Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

“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 fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...].**

“Art. 105. - (1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Normele metodologice:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere (...).”

“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si**

evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.”

“102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.”

Prin urmare, in cadrul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au obligatia **examinarii tuturor documentelor justificative si a evidentelor financiar-contabile si fiscale** si a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, prin verificarea tuturor evidentelor societatii, in conformitate cu dispozitiile fiscale aplicabile in materie.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca **in cazul persoanelor impozabile care nu au solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea lor in scopuri de taxa, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata la buget a taxei pe care persoanele in cauza ar fi fost obligate sa o colecteze pana in momentul inregistrarii ca platitoare de TVA**, luand ca baza impozabila pentru calculul TVA sumele inscrise in facturile emise catre clienti, TVA fiind corect stabilita, asa cum s-a prezentat anterior.

In consecinta, tinnad seama si de dispozitiile art.213 din Codul de procedura fiscala care prevede faptul ca „*Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor*”, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de y1 lei stabilita prin decizia de impunere nr. x/28.08.2015.

3.2. Cu privire la accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa a fost retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/28.08.2015 s-au stabilit accesorii in suma de y2 lei, contestate, care se compun din:

- y2 lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.04.2010-21.08.2015;
- y2 lei - penalitati de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.04.2010-21.08.2015.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor, potrivit art.119, art.120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

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

Potrivit potrivit art.119, art.120 și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, modificată prin OUG nr. 39/2010:

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

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

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

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

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

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

“**Art. 120**¹ - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscală, modificat prin OUG nr. 88/2010, începând cu 01.10.2010:

„**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Potrivit art.120 din Codul de procedura fiscală, modificat prin OUG nr. 29/2011, începând cu 01.03.2014:

„**Art.120** - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentând accesorii aferente TVA, individualizată prin 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 asocieră nr. x/28.08.2016 se reține că, stabilirea în sarcina contestatarii de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Intrucât în ceea ce privește debitul de natură taxei pe valoarea adăugată contestată a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație se invocă numai calculul eronat și nedatorarea acestora, fără a prezenta un alt mod de calcul al accesoriilor, se va respinge contestația și pentru accesoriile în suma de y2 lei aferente TVA stabilită suplimentar în suma de y1 lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.125¹, art.126, art.127, art.129, art.152 și art.153 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct.62 și pct.66 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.64, art. 94, art.105, art.119, art.120, art. 120¹ și art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.102.1 și pct.102.2. din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/28.08.2016 pentru TVA in suma de y1 lei si pentru accesoriile aferente in suma totala de y2 lei.

Prezenta decizie poate fi atacata în termen de 6 luni de la data comunicarii, la Tribunalul Bucuresti, conform prevederilor legale.