

DECIZIA nr. 313 din 26.04.2013 privind solutionarea
contestatiei formulata de domnul **X**,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/26.02.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice sector 2 cu adresa nr. x/26.02.2013, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/26.02.2013, cu privire la contestatia formulata de domnul X, cu domiciliul Bucuresti, CM nr. , bl., sc. , ap. , sector 2.

Obiectul contestatiei inregistrata Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr. x/14.02.2013, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/11.01.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/11.01.2013, ambele comunicate sub semnatura in data de 17.01.2013 cu adresa nr.x/11.01.2013, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de **y lei**, din care:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, contestatarul solicita: suspendarea exectuarii deciziei de impunere si sa nu se procedeze la blocarea contului bancar, pana la solutionarea contestatiei.

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, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

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

I. In baza raportului de inspectie fiscala nr. x/11.01.2013 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/11.01.2013, prin care au stabilit in sarcina domnului X urmatoarele obligatii de plata:

- y1 lei TVA de plata aferenta perioadei 01.07.2007-23.09.2008;
- y21 lei dobanzi de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.10.2007-18.12.2012;
- y22 lei penalitati de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.10.2007-18.12.2012.

II. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. x/11.01.2013, domnul X solicita:

1. Anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie ca nelegale si netemeinice.

2. Suspendarea executarii deciziei de impunere pana la solutionarea contestatiei.

3. Sa nu se procedeze la blocarea contului pana la solutionarea contestatiei.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

In anul 2007 a obtinut venituri din cesiunea unor drepturi de proprietate intelectuala din profesia de artist plastic, pentru care in luna mai 2007 a fost depasit plafonul de 35.000 euro prevazut de art.152 alin.1 din Codul fiscal si a solicitat atat verbal cat si in scris, prin adresa nr.x/05.06.2007, Administratiei Finantelor Publice sector 1 de care apartinea in anul 2007 inregistrarea in scopul platii TVA aferenta sumelor incasate, dar datorita unui vid procedural AFP sector 1 a refuzat inregistrarea.

In anul 2008, fiind de buna credinta si estimand depasirea plafonului de 35.000 euro a solicitat inregistrarea in scopul platii TVA, iar la data de 09.09.2008 a depus la AFP sector 1 declaratia de mentiuni 020 nr.x privind plata trimestriala a TVA, la data de 23.09.2008 fiind emis certificatul de inregistrare fiscala si atribuit CIF.

Asa cum a constatat si inspectia fiscala in perioada 01.01.2007-30.06.2011 a declarat veniturile, a intocmit corect si a depus in termen deconturile de TVA si a achitat la timp toate obligatiile fiscale, asa cum reiese din "Situatia analitica debite, plati, solduri".

In ceea ce priveste modul de desfasurare si continutul raportului de inspectie fiscala nr. x/11.01.2013, contribuabilul considera ca modul de redactare al proiectului de raport si al raportului final si discutia finala sunt deficitare, incalcandu-se prevederile art.107 alin.1 si art.109 alin.2 din Codul de procedura fiscala, intrucat:

- desi erorile materiale semnalate in proiectul de raport au fost corectate in raportul final, acesta nu preia punctul de vedere cu privire la demersurile pe care le-a facut in anul 2007 pentru a se inregistra ca platitor de TVA;

- nu a fost informat pe durata inspectiei referitor la constatarile privind situatia de fapt, modul de calcul al sumelor datorate si consecintele fiscale pana la discutia finala din data de 18 dec. 2012, anexele la raport nu i-au fost aduse la cunostinta pana la inmanarea raportului final (17.01.2013) si nu i s-a cerut nicio nota explicativa, neavand posibilitatea formularii unui punct de vedere si pregatirii discutiei finale;

- desi a depus un punct de vedere inregistrat sub nr. x/20.12.2013 prin care a aratat ca nu este de acord cu rezultatele controlului acesta nu a fost avut in vedere la emiterea deciziei de impunere.

Fata de cele prezentate, domnul X considera ca prin solicitarea din adresa nr.x/05.06.2007 si-a indeplinit obligatia stabilita de art.152 alin.6 din Codul fiscal in vigoare in anul 2007, faptul neinregistrarii ca platitor de TVA nefiindu-i imputabil, astfel incat emiterea deciziei de impunere reprezinta un abuz de drept, avand in vedere si faptul ca prin procesul verbal nr.x/17.08.2011 s-a constatat neinregistrarea si s-a propus o inspectie fiscala generala in luna septembrie 2011, dar aceasta a avut loc la peste un an, cu consecinta majorarii debitului reprezentand accesoriile TVA.

Contestatarul invoca si faptul ca prin concluziile sale, organul fiscal incalca o serie de principii exprimate clar in hotarari ale Curtii Europene si solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarului, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la nelegalitatea si netemeinicia deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatar vizand nelegalitatea si netemeinicia deciziei de impunere privind obligatiile fiscale

suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala si a raportului de inspectie fiscala pot atrage anularea actelor administrative emise de organele de inspectie fiscala.

In fapt, contribuabilul X a fost supus inspectiei fiscale din punct de vedere al TVA, pentru perioada 01.01.2007-30.06.2011, constatările inspectiei fiscale fiind consemnate in raportul inspectie fiscala nr. x/11.01.2013, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/11.01.2013, comunicate prin remitere sub semnatura cu adresa nr.x/11.01.2013.

Prin contestatia formulata contribuabilul solicita anularea deciziei de impunere x/11.01.2013 si a raportului de inspectie fiscala nr. x/11.01.2013 invocand nelegalitatea si netemeinicia acestora.

In drept, potrivit art. 85, art. 109, art. 206 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat **se stabilesc** astfel:

- a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) prin **decizie emisa de organul fiscal**, in celelalte cazuri".

"Art. 109. - (2) La finalizarea inspectiei fiscale, **raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale. **In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere**".

Totodata, conform pct. 106.1-106.3 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. **Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial**".

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatările din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlu de creanta fiscala si act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina** contribuabilei. De altfel, in art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicata se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si stand la baza emiterii deciziei de impunere. *Sumele inscise in raport*

reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Ca atare, raportul de inspectie fiscala nr. x/11.01.2013 nu este act administrativ fiscal (nici principal, nici subsecvent) deoarece nu stabileste, modifica ori stinge drepturi sau obligatii fiscale, acesta fiind anexa a deciziei de impunere nr. x/11.01.2013, dupa cum se precizeaza chiar in formularul deciziei comunicate contestatarului.

Referitor la invocarea încălcării dispozițiilor art.107 din Codul de procedură fiscală, cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale, întrucât nu a fost informat cu privire la constatările fiscale și nu i s-a dat posibilitatea formulării unui punct de vedere la proiectul de raport, se rețin prevederile art. 6 - *Exercitarea dreptului de apreciere* și art. 9 - *Dreptul de a fi ascultat* din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 6 - *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția emisă admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*".

"Art. 9 - (1) **Înainte de luarea deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei**",

coroborate cu cele ale art.107 alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspectie fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspectie fiscală."

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspectie fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înainte de luarea unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Prin urmare, se reține că textul de lege invocat mai sus, nu prevede în mod expres obligativitatea „predării” proiectului de Raport de inspectie fiscală, respectiv obligativitatea prezentării în scris, ci poate fi și o prezentare verbală a constatărilor și consecințelor fiscale.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că prin adresa „Înstiintare discutie finală”, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice sector 2 sub nr. x/17.12.2012, organele de inspectie fiscală au înștiintat contribuabilul că în data de 18.12.2012, ora 12 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, urmare încheierii inspecției fiscale efectuate în perioada 13.11.2012-18.12.2012, cu precizarea că are posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscală, în conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se retine faptul că urmare discutiei finale contribuabilul si-a exprimat, prin adresa nr.x/20.12.2012 punctul de vedere față de constatările echipei de inspectie fiscală.

Prin urmare, se retine că domnul X nu a fost prejudiciat în dreptul de a fi ascultat si informat pe parcursul desfășurării inspectiei fiscale si, mai mult, acesta si-a exercitat dreptul de a formula punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscală rezultate în urma inspectiei fiscale efectuate, astfel incat argumentul potrivit căruia *“nu a fost informat despre continutul raportului de inspectie”* si nu a avut *“posibilitatea formularii unui punct de vedere la proiectul de raport”* nu poate fi retinut în solutionarea favorabilă a contestatiei.

Totodata, referitor la invocarea nerespectarii art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală cu privire la punctului de vedere exprimat se retin următoarele:

Potrivit art.109 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare:

„Raportul de inspectie fiscală se întocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele si obligatiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul si-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscală cuprinde si opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept si în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

Din analiza concluziilor consemnate la capitolul VI –*„Discutia finală cu contribuabilul”* din raportul de inspectie fiscală, rezulta că:

“Organele de inspectie fiscală au respectat prevederile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu privire la informarea contribuabilului pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale asupra constatarilor si consecintelor fiscale inscrise in proiectul de raport de inspectie fiscală prezentat contribuabilului acordandu-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere potrivit art.9 alin.(1). (...).

Mai mult, pe pe parcursul desfasurarii inspectiei, reprezentantul legal respectiv domnul JPT in calitate de imputernicit a fost informat de constatarile inspectiei fiscale. (...).”

Astfel, se retine că în raport de motivatiile contribuabilului, organele de inspectie fiscală nu au constatat elemente suplimentare care să modifice constatările si consecintele lor fiscale față de situatia prezentată la discutia finală.

Prin urmare, nu poate fi retinut argumentul potrivit căruia echipa de inspectie fiscală nu si-a exprimat opinia asupra punctului de vedere exprimat, contribuabilul având posibilitatea de a aduce argumente si detalii până la data emiterii raportului de inspectie fiscală.

In aceste conditii sunt nejustificate si mentiunile contestatarului privind incalcarea unor principii exprimate in hotarari ale Curtii Europene.

Fata de cele anterior prezentate capatul de cerere din contestatie vizand nelegalitatea raportului de inspectie fiscală si a deciziei de impunere pe nerespectarea unor conditii procedurale privind desfasurarea inspectiei este neintemeiat si urmeaza a fi respinsa ca atare.

3.2. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila datoreaza TVA aferenta veniturilor din cesiunea drepturilor patrimoniale de autor stabilita suplimentar de plata de inspectia fiscală, 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.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.01.2007-30.06.2011.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. x/11.01.2013 organele fiscale din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au verificat persoana fizica X pentru veniturile obtinute din cesiunea drepturilor de proprietate intelectuala, perioada supusa inspectiei fiscale fiind cuprinsa intre 01.01.2007-30.06.2011.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca domnul X a realizat in perioada ianuarie 2007 - iunie 2011 venituri de natura celor anterior precizate in suma totala de z lei, depasind plafonul de scutire in cursul lunii mai 2007, motiv pentru care era obligat sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la depasirea plafonului, respectiv pana la data de 10 iunie 2007, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2007.

In consecinta, pentru perioada 01.07.2007-23.09.2008, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabil, stabilind o diferenta suplimentara de TVA in suma de y1 lei, prin decizia de impunere nr. x/11.01.2013.

Prin contestatia formulata contribuabilul invoca, in esenta, faptul ca neinregistrarea ca platitor de TVA in termenul legal nu-i poate fi imputabila, intrucat desi a intreprins demersuri la organul fiscal nu a fost inregistrat in scopuri de TVA.

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 modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

Codul fiscal:

"**Art. 125¹**. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate **capabila sa desfasoare o activitate economica;**

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila".

"**Art. 126**. - (1) **Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:**

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

"**Art. 127**. - (1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc**, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), **oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

(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 considera prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) **Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:**

[...]

b) transferul și/sau **transmiterea folosinței drepturilor de autor**, brevetelor, licențelor, marilor comerciale și **a altor drepturi similare**".

(3) *Nu acționează de o manieră independentă angajații sau orice 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*

"**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 livrarilor 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 considera 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** este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze **o activitate economică ce implică operațiuni taxabile** și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA** la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

(...) 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 depășit 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 să solicite înregistrarea**, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

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

Normele metodologice:

“62. (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

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) si, dupa caz, alin. (2), (4), (5) sau (7) 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 reduse 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 reduse.”

In speta, persoana fizica X a realizat, in perioada 01.01.2007-30.06.2007, operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a TVA, asa cum sunt prevazute de lege, realizand la data de 30.06.2007 o cifra de afaceri in suma de z lei din cesionarea drepturilor de proprietate intelectuala.

Intrucat in cursul cursului lunii mai 2007 contribuabilul a depasit plafonul de scutire prevazut la art.152 alin.1 din Codul fiscal, in conformitate cu art.152 alin.6 din Codul fiscal acesta avea obligatia sa solicite pana la data de 10.06.2007 organului fiscal competent, inregistrarea in scopuri de TVA.

Se constata faptul ca, domnul X a solicitat inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata prin depunerea Declaratiei de inregistrare/Declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane - cod 020, inregistrata la AFP sector 1 sub nr. x/09.09.2008, iar inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata s-a efectuat in baza certificatului de inregistrare fiscala emis de AFP sector 1 incepand cu data de 23.09.2008, fiindu-i atribuit CIF nr. RO x.

Avand in vedere ca prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada 01.01.2007-30.06.2007 persoana fizica X are **calitate de persoana impozabila** din data de 01.07.2007, desfasurand activitati economice, urmare cesionarii drepturilor de proprietate intelectuala cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avea ca prima obligatie **sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila, in conditiile depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, incepand cu aceasta data.

Prin urmare, pentru veniturile obtinute din prestarea serviciilor, persoana fizica 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 01.07.2007 si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din calitatea de platitor de TVA.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.06.2007), respectiv data la care a devenit platitoare - 01.07.2007 si data inregistrarii - 23.09.2008, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(3) din Codul fiscal, prin aplicarea cotei de 19% 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 y11 lei la o baza impozabila in suma de y lei, pentru perioada 1 iulie - 31 decembrie 2007 si TVA in suma de y12 lei la o baza impozabila in suma de y lei, pentru perioada 1 ianuarie - 23 septembrie 2008.

Referitor la motivatiile contestarului privind demersurile intreprinse si refuzul organului fiscal de a-l inregistra in scopuri de TVA desi a solicitat "in mod repetat randuri inregistrarea in scopul platii TVA-ului", din inscrisurile existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

- prin adresa inregistrata la AFP sector 1 sub nr. x/05.06.2007, domnul X a solicitat Serviciului Metodologia si Asistenta Contribuabililor sa i se comunice ce trebuie sa faca pentru a-si achita obligatiile aferente veniturilor incasate in vederea faptului ca a realizat venituri din cesiunea drepturilor de autor ce depasesc plafonul de scutire de 35.000 euro pentru care conform art.152 are obligatia platii TVA aferenta sumelor incasate, iar conform art.153 Cod fiscal ar trebui sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii plafonului;

- la data de 09.09.2008 contribuabilul a depus Declaratia de inregistrare/Declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane - cod 020, fiind inregistrata la AFP sector 1 sub nr. 1002081/09.09.2008, prin care a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA ca urmare a depasirii plafonului de scutire prevazut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, la data de la care s-a adresat organului fiscal si a solicitat informatii cu privire la obligatiile ce-i revin in legatura cu inregistrarea in scopuri de TVA, respectiv la data de 05.06.2007, domnul X avea cunostinta de dispozitiile art.152 si art.153 din

Codul fiscal, cu privire la obligatiile ce-i revin in legatura cu inregistrarea in scopuri de TVA si cu plata TVA, aceste dispozitii legale fiind invocate de contribuabilul insusi in respectiva adresa.

Prin urmare, contestatarul nu poate invoca refuzul organului fiscal de a-l inregistra in scopuri de TVA, in conditiile in care desi avea cunostinta despre obligatiile ce-i revin in calitate de persoana impozabila, odata cu depasirea plafonului de scutire, respectiv de faptul ca trebuia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10.06.2007, urmand sa i se atribue CIF si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2007, acesta a inregistrat **abia in data de 09.09.2008** formularul 020, prin care a solicitat inregistrarea, AFP sector 1 eliberandu-i certificatul de inregistrare in scopuri de TVA la data de 23.09.2008, in termen de 15 zile de la data solicitarii.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarului privind faptul ca organul fiscal nu l-a inregistrat la timp 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 contestatar, 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 inadmisibila 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 contestatarului, 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*.

Se retin si dispozitiile art.64, art.94 si art.105 din din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeltarile 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. - (2) Inpectia 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) Inpectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere",

Normele metodologice:

"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 constiutie 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**, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA in suma de y1 lei stabilita prin decizia de impunere nr. x/11.01.2013.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de y2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica impozabila 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/11.01.2013 domnul X a fost obligat la plata majorarilor, dobanzilor si penalitatilor de intarziere in suma de y2 lei, din care:

- y21 lei dobanzi de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.10.2007-18.12.2012;
- y22 lei penalitati de intarziere aferente, calculate pentru perioada 26.10.2007-18.12.2012.

In drept, 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:

Potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din 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 dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) **daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

b) **daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorarilor/dobanzilor de intarziere si a penalitatilor de intarziere reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul, in virtutea principiului de drept ***accessorium sequitur principalae***.

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatarul datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriile aferente, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

3.4. Referitor la solicitarea privind suspendarea executarii deciziei de impunere contestate si neblocarea contului

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.M.B. se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actelor administrative fiscale si neblocarea contului bancar nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, prin contestatia formulata, domnul X a solicitat si suspendarea executarii deciziei de impunere nr. x/11.01.2013 si neblocarea contului bancar.

In drept, prevederile art. 215 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

"(1) Introducerea contestatiei pe calea administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pâna la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil în bani, o cautiune de pâna la 2.000 lei.”

Totodata, dispozitiile art. 14 alin. (1) si (2) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

“(1) În cazuri bine justificate si pentru prevenirea unei pagube iminente, dupa sesizarea, în conditiile art. 7, a autoritatii publice care a emis actul sau a autoritatii ierarhic superioare, persoana vatamata poate sa ceara instantei competente sa dispuna suspendarea executarii actului administrativ unilateral pâna la pronuntarea instantei de fond. În cazul în care persoana vatamata nu introduce actiunea în anulara actului în termen de 60 de zile, suspendarea înceteaza de drept si fara nicio formalitate.

(2) Instanta solutioneaza cererea de suspendare, de urgenta si cu precadere, cu citarea partilor.”

In speta devin incidente prevederile art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“**Art.209** - (1) Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de pâna la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala; (...).”

Avand in vedere aceste dispozitii imperative ale legii, solicitarea contestatarului de suspendare a executarii deciziei de impunere si neblocarea contului bancar intra sub incidenta prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.M.B. nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere.

Prin urmare, cu privire la solicitarea domnului X privind suspendarea executarii deciziei de impunere si neblocarea contului, DGFPMB va constata necompetenta materiala a DGFPMB, prin Serviciul solutionare contestatii, cu privire la acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul 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, pct.62 si pct.66 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6, art. 9, art.64, art. 85, art.94, art.105, art.107, art. 109, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205, art. 209, art.215 si art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 102.1-102.2 si pct. 106.1-106.3 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004, art. 14 alin. (1) si (2) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ:

DECIDE

1. Respinge contestatia formulata impotriva nelegalitatii si netemeinicii raportului de inspectie fiscala nr. x/11.01.2013 si a deciziei de impunere nr. x/11.01.2013 emise de Administratia Finantelor Publice sector 2 ca neintemeiata.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x/11.01.2013, emisa Administratia Finantelor Publice sector 2 pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de y lei.

3. DGFPMB Serviciul solutionare contestatii va constata necompetenta materiala a DGFPMB, prin Serviciul solutionare contestatii cu privire la suspendarea executarii deciziei de impunere si neblocarea contului bancar.

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