

**DECIZIA nr. 333 din 12.05.2014** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **DNAX PFA**,  
cu sediul in ....., Bucuresti,  
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ....

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ...., inregistrata sub nr. ...., de catre Administratia Sector Y a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de contribuabila DNAX Persoana Fizica Autorizata si inregistrata la registratura organului fiscal teritorial sub nr. ....

Obiectul contestatiei 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. decim/2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2013 si comunicata sub semnatura in data de 06.09.2013, prin care s-au stabilit contribuabilei urmatoarele obligatii de plata in suma totala de **C lei**, din care:

- V lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- M lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- P lei penalitati de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de contribuabila DNAX PFA.

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

**I.** In baza raportului de inspectie fiscala nr. rif/2013 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector Y a Finantelor Publice au emis 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. decim/2013, prin care au stabilit in sarcina doamnei DNAX PFA urmatoarele obligatii de plata:

- V lei taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei 22.07.2008 – 31.12.2012;
- M+P lei accesorii aferente TVA, calculate pana la data de 09.08.2013.

**II.** Prin contestatia formulata contribuabila DNAX PFA invoca faptul ca inca din momentul infiintarii (22.07.2008) s-a comportat ca un contribuabil inregistrat in scopuri de TVA, a emis facturi cu TVA, a inregistrat la organul fiscal deconturile de TVA si a platit TVA, fara sa se gandeasca ca persoana imputernicita nu a bifat in formularul de inregistrare optiunea de platitor de TVA.

In acest fel prin decizia de impunere organele fiscale au stabilit pentru perioada 22.07.2008-31.05.2012 TVA in valoare de V lei, desi in aceasta perioada a colectat si virat catre bugetul de stat TVA in valoare de W lei.

Contribuabila DNAX PFA sustine ca inspectia fiscala nu a luat in considerare prevederile directivelor comunitare conform carora, desi nu a fost inregistrata in scopuri de TVA, are drept de deducere pentru TVA in suma de B lei si nici nu putea stabili o obligatie suplimentara de plata atata vreme cat a achitat deja aceasta suma la termenele de plata trimestriale. Prevederile art. 153 pct. 4 din Codul fiscal nu precizeaza ca pentru neinregistrarea in termen ca platitor de TVA sanctiunea este plata dublului taxei datorate; or, in speta contribuabila a colectat si virat catre bugetul de stat TVA pe care ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA.

Contestatoarea subliniaza si faptul ca organul fiscal teritorial, timp de mai bine de 4 ani, nu a refuzat niciodata sa inregistreze deconturile de TVA, iar sumele incasate de catre bugetul de stat cu titlu de TVA nu au fost niciodata returnate de trezorerie, aceste sume fiind prezente in fisa pe platitor ca sume incasate, dar nealocate, intrucat deconturile de TVA nu au fost incarcate in sistem, desi au fost primite la depunere. Fata de aceasta situatie organul fiscal nu a sesizat contribuabila si nu a depus nicio minima diligenta in acest sens si nici nu a inregistrat-o din oficiu potrivit art. 153 alin. (7) din Codul fiscal, iar situatia a continuat pana in luna iunie 2012, cand s-a constatat neinregistrarea in scopuri de TVA in evidentele fiscale.

Fata de situatia de fapt DNAX PFA considera ca inspectia fiscala ar fi trebuit sa o inregistreze retroactiv in scopuri de TVA, sa mentina toate platile efectuate de aceasta catre bugetul de stat si sa dispuna incarcarea in sistem a deconturilor de TVA pentru perioada 22.07.2008-01.06.2012.

De asemenea, organele fiscale nu au facut nicio referire cu privire la sustinerile formulate in punctul de vedere depus sub nr. 072866 din data de 09.08.2013 in ceea ce priveste aplicarea prioritara a directivelor comunitare si a Hotararii Curtii conform careia o persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere in ceea ce priveste TVA achitata pentru prestarile de servicii furnizate de o alta persoana impozabila, prestatoare de servicii, atunci cand aceasta din urma nu este inregistrata in scopuri de TVA.

In ceea ce priveste sumele calculate cu titlu de dobanzi/majorari si penalitati de intarziere, acestea au fost calculate eronat de la data la care DNAX PFA le datora intrucat chiar daca de la acea data aceasta a virat integral si in termen legal catre bugetul de stat contravaloarea TVA aferenta fiecarei perioade de raportare in parte. In mod normal, inspectia fiscala ar fi trebuit sa faca o simpla corectie si sa aloce sumele deja achitate in baza deconturilor depuse taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, iar prin neluarea in considerare a platilor organele fiscale nu au data dovada de buna credinta.

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

Perioada verificata:22.07.2008-31.12.2012.

### 3.1. Referitor la TVA in suma de V lei

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa stabileasca TVA colectata in sarcina unei persoane impozabile care nu s-a inregistrat in scopuri de taxa, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termen legal si data la care persoana respectiva s-a inregistrat in scopuri de TVA.*

**In fapt**, potrivit datelor consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif/2013 doamna DNAX desfasoara activitati de consultanta in calitate de persoana fizica autorizata in Romania in baza certificatului de inregistrare seria B nr. .... emis de Oficiul Registrului Comertului. Adresa din Romania a contribuabilei este Bucuresti, sector Z....., iar locul de desfasurare a activitatii economice impozabile este in Bucuresti, sector Y.

In legatura cu inregistrarea DNAX PFA in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

- pentru serviciile prestate contribuabila a emis facturi si a colectat TVA de la inceperea activitatii (22.07.2008), dar a depus, din proprie initiativa, abia in data de 30.05.2012 sub nr. INR formularul de inregistrare in scopuri de TVA D070 cu marcare pct. E1.7 "inregistrare in scopuri de TVA prin atingerea sau depasirea plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal", fiind inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 01.06.2012;

- in fisa sintetica totala contribuabila figureaza cu plati de TVA in perioada 22.10.2008-31.05.2012, fara sa fie evidentiata si debitele aferente deconturilor de TVA aferente aceleiasi perioade deoarece contribuabila nu s-a inregistrat in scopuri de TVA decat incepand cu data de 01.06.2012;

- contribuabila sustine ca inca de la infiintare a solicitat persoanei imputernicite sa bifeze optiunea de platitor de TVA, motiv pentru care a emis facturi cu TVA, a colectat TVA, a depus deconturile de TVA si a achitat TVA catre bugetul de stat;

- prin cererea nr. CER/21.07.2008 depusa la Oficiul Registrului Comertului contribuabila DNAX PFA prin imputernicit GR a bifat casuta 1.3 "realizare in exclusivitate de operatiuni care nu dau drept de deducere".

Organele fiscale au constatat ca in luna august 2008 contribuabila a realizat venituri (cifra de afaceri) de K lei si a depasit plafonul de scutire de TVA, fiind obligata sa solicite organului fiscal inregistrarea in scopuri de TVA prin declaratie ce trebuia depusa pana in data 10.09.2008 si sa devina persoana inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 01.10.2008.

In consecinta, organele fiscale au procedat la colectarea TVA datorata de contribuabila pentru perioada 01.10.2008-31.05.2012, precum si a TVA inscrisa de contribuabila in facturile emise in perioada 22.07.2008-30.09.2008 si au stabilit diferenta suplimentara de TVA in suma de V lei, pe care au inscris-o in titlul de creanta fiscala reprezentat de decizia de impunere nr. decim/2013 ce face obiectul contestatiei.

Prin contestatia formulata contribuabila solicita inregistrarea retroactiva in scopuri de TVA si operarea in evidenta fiscala a deconturilor de taxa intocmite si depuse si acordarea dreptului de deducere a taxei aferente achizitiilor efectuate de la inceperea activitatii si pana la inregistrarea in scopuri de TVA.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 150, art. 152, art. 153, art. 154, art. 156<sup>2</sup> si art. 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data inceperii activitatii contribuabilei:

"Art. 150. - (3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia".

"Art. 152. - (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 in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in 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 in care plafonul a fost atins sau depasit. **Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, 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 inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.**

(8) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:**

**a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor, in conditiile art. 145 si 146;**

b) nu are voie sa mentioneze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligata sa mentioneze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza careia se aplica scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de inregistrare si ajustarile de efectuat in cazul modificarii regimului de taxa".

"Art. 153. - (1) **Persoana impozabila care este stabilita in Romania**, conform art. 125<sup>1</sup> 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 inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza:

[...]

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

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

(7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente **vor inregistra persoana respectiva din oficiu.**

(10) Prin norme se stabilesc condițiile de aplicare a prevederilor prezentului articol".

"Art. 154. - (1) **Codul de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 și 153<sup>1</sup>**, are prefixul «RO», conform Standardului internațional ISO 3166 - alpha 2".

"Art. 156<sup>2</sup>. - (1) **Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună** la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, **un decont de taxă**, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) **Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153** va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice".

"Art. 157. - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>".

În ceea ce privește modalitatea în care organele fiscale trebuie să procedeze în cazul în care o persoană impozabilă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, pct. 62 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevede următoarele:

**“62. (2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:**

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;

b) **în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în**

**scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.**

(4) După determinarea taxei de plată conform alin. (2) și (3), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare.

(5) **Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, 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;**

b) **taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe**, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția ca, în cazul bunurilor de capital, perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la data respectivă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal;

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**, inclusiv taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc 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;

d) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de taxă”.

In speta, DNAX PFA a depasit plafonul de scutire in luna august 2008, ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.09.2008 si ar fi trebuit sa fie inregistrata in scopuri de TVA si sa aplice regimul normal de TVA incepand cu data de **01.10.2008**. **Contestatoarea nu si-a indeplinit in termenul prevazut de lege aceste obligatii si a solicitat cu intarziere inregistrarea in scopuri de TVA abia in data de 30.05.2012, prin depunerea sub nr. INR a formularului de de inregistrare in scopuri de TVA D070**

cu marcarea pct. E1.7 "înregistrare în scopuri de TVA prin atingerea sau depășirea plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal", astfel ca a fost înregistrată în scopuri de TVA doar începând cu data de **01.06.2012**.

În consecință, în temeiul art. 150 alin. (3) coroborat cu art. 152 alin. (6) teza ultimă din Codul fiscal și a pct. 62 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, **organele de inspecție fiscală au fost pe deplin îndreptățite să solicite societății contestatăre, printr-o decizie de impunere emisă în temeiul procedurii fiscale specifice, taxa ce trebuia colectată în perioada octombrie 2008 – mai 2012, la care se adăuga taxa înscrisă în facturile emise de la data începerii activității până la data la care ar fi trebuit înregistrat în scopuri de TVA în cuantum total de V lei.**

Reiese, așadar, ca organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere cuantumul diferenței de TVA în raport de taxa colectată de contribuabil prin facturile emise către diverși beneficiari, în condițiile în care deconturile de taxa depuse de aceasta nu au putut fi operate în evidența fiscală întrucât nu era înregistrată în scopuri de TVA și fără luarea în considerare a taxei deductibile la momentul realizării achizițiilor, aceasta putând fi dedusă de contribuabil în primul decont depus după înregistrarea în scopuri de TVA sau într-un decont ulterior.

Sustinerile contribuabilei contestatăre sunt pro-causă și fără niciun temei legal, în condițiile în care **dispozițiile legale aplicabile în materie stabilesc cu claritate atât obligațiile persoanelor impozabile** care desfășoară activități economice ce intră în sfera de aplicare a TVA, **cat și conduita de urmat de către organele de inspecție fiscală**, în situația în care descoperă nerespectarea de către contribuabili a obligațiilor fiscale prestabilite de lege.

Se reține ca **organele fiscale au dreptul să înregistreze, din oficiu**, în scopuri de taxă, persoanele impozabile care sunt obligate să solicite înregistrarea și nu solicită acest lucru, iar acest drept poate fi exercitat numai în momentul în care se constată acest lucru în cadrul perioadei generale de prescripție fiscală, **fără ca legea fiscală să prevadă în mod specific ca înregistrarea din oficiu reprezintă o obligație a organelor fiscale ce trebuie îndeplinită într-un termen anume, a cărei nerespectare ar atrage consecințe de natură juridică care să profite persoanelor impozabile** care nu și-au îndeplinit ori și-au îndeplinit cu întârziere obligațiile prevăzute de lege. Astfel, în timp ce art. 153 alin. (1) din Codul fiscal *prevede în mod expres obligația contribuabililor persoane impozabile de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA, la momente clar stabilite* (dovada fiind sintagma "**trebuie să solicite înregistrarea** în scopuri de TVA" în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit plafonul de scutire), iar art. 152 alin. (6) teza ultimă din Codul fiscal *prevede și consecința juridică a nerespectării acestei obligații* de către contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectată), art. 153 alin. (6) și (7) din Codul fiscal *prevede doar faptul ca organele fiscale vor înregistra persoanele impozabile în scopuri de TVA* fie în urma solicitării acestora, fie din

oficiu (dovada fiind sintagma "**vor inregistra**" utilizata atat in cazul inregistrarii la cerere, cat si in cazul inregistrarii din oficiu).

Totodata, daca s-ar admite sustinerea contestatoarei, cum ca neinregistrarea sa in scopuri de taxa, din oficiu, de catre organele fiscale in temeiul art. 153 alin. (7) [actualmente alin. (8)] din Codul fiscal *ar avea ca efect ignorarea prevederilor legale referitoare la consecintele fiscale ce trebuie sa le suporte contribuabilii care nu solicita inregistrarea sau o solicita cu intarziere, ar insemna ca prevederile art. 153 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal referitoare la obligativitatea contestatoarei de a inregistra in scopuri de taxa in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care s-a atins sau depasit plafonul de scutire ar institui o **obligatie pur potestativa (si voluero) din partea contribuabililor**, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat. Dimpotriva, procedura inregistrarii contribuabililor are in vedere o conduita diligenta si buna credinta a fiecarui contribuabil in parte, caruia i se acorda prerogativa initierii procedurii de inregistrare, fiind inadmisibila invocarea neinregistrarii tocmai de catre acela caruia ii apartine culpa neinregistrarii pentru a obtine foloase in urma inactiunii sale culpabile, in virtutea principiului de drept ***nemo auditur propriam turpitudinem allegans***.*

De asemenea, se retine ca, si in ipoteza unei inregistrari din oficiu din partea organelor fiscale, **valabilitatea inregistrarii in scopuri de TVA nu retroactiveaza** pana la momentul la care s-ar fi considerat valabila inregistrarea, daca persoana impozabila si-ar fi indeplinit in termenul prestabilit de lege obligatia de a solicita inregistrarea, ci se considera valabila numai din prima zi a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat actul administrativ de inregistrare persoanei descoperite ca nu si-a indeplinit obligatiile legale, asa cum se prevede la pct. 66 alin. (1) lit. d) in raport de lit. c) din Normele metodologice de aplicare.

In ceea ce priveste deconturile de taxa depuse de contestatara la registratura organului fiscal, se retine ca acestea nu pot fi luate in considerare intrucat nu erau intocmite de o persoana inregistrata in scopuri de TVA, potrivit dispozitiilor art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal. **Cum obligativitatea intocmirii si depunerii deconturilor de TVA exista numai in situatia persoanelor inregistrate in scopuri de TVA, sumele declarate si, eventual, achitate de contestatara ca reprezentand TVA de plata apar ca obligatii fara titlu in raport de dispozitiile legale in materie de TVA.** In mod similar, nici dreptul de deducere nu poate fi exercitat, acesta putand fi exercitat numai de persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA, pana in momentul inregistrarii contestatara aplicand regimul de scutire ce implica neexercitarea dreptului de deducere, dupa cum se prevede in mod expres la art. 152 alin. (6) teza a doua si alin. (8) din Codul fiscal.

De asemenea, conform art. 78 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 78. – (1) **Organul fiscal competent** din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală **organizează evidența plătitorilor de impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de**

sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cadrul registrului contribuabililor, care conține:

a) datele de identificare a contribuabilului;  
b) **categoriile de obligații fiscale de declarare, potrivit legii, denumite vector fiscal**; categoriile de obligații fiscale care se înscriu în vectorul fiscal se stabilesc prin ordin al ministrului economiei și finanțelor;

c) alte informații necesare administrării obligațiilor fiscale.

(2) Datele prevăzute la alin. (1) se completează **pe baza informațiilor comunicate de contribuabili, de oficiul registrului comerțului, de serviciul de evidență a populației, de la alte autorități și instituții, precum și din constatările proprii ale organului fiscal**".

Astfel, având în vedere că taxa pe valoarea adăugată face parte din categoriile de obligații fiscale de declarare, cu caracter permanent, care se înscrie în vectorul fiscal potrivit art. 4<sup>1</sup> din O.M.F.P. nr. 262/2007 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor, cu modificările ulterioare, necompletarea corespunzătoare a rubricii aferente din vectorul fiscal prin cererea nr. CER/21.07.2008 depusă la Oficiul Registrului Comerțului de contribuabilii DNAX PFA prin imputernicitul sau a determinat neînregistrarea în evidențele fiscale (fisa pe platitor) a deconturilor de TVA întocmite de contribuabilii.

Nu este întemeiată nici susținerea că **stabilirea obligației de plată a TVA prin decizia de impunere echivalează cu o dublă obligație de a colecta taxa** întrucât această măsură a fost dispusă de organele de inspecție fiscală ca urmare a faptului că deconturile întocmite de societate nu au putut fi înregistrate în fisa pe platitor și în evidențele fiscale pe perioada de până la înregistrarea în scopuri de TVA a contribuabilii, **decizia având rolul unui titlu de creanță menită să suplinească lipsa de eficacitate procedurală fiscală a deconturilor în care contribuabilii a evidențiat taxa colectată.**

De altfel, contestatoarea însăși recunoaște prin contestația formulată faptul că deconturile de TVA depuse nu au fost evidențiate în fisa pe platitor (încărcate în sistem), iar sumele achitate cu titlu de TVA apar ca încasate, dar nealocate (adică nestingând obligații fiscale datorate).

Referitor la jurisprudența comunitară invocată de contestatoare, se reține faptul că principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei aferente intrărilor să fie acordată atunci când cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise, acestea fiind circumstanțiate la condițiile suplimentare impuse de administrațiile fiscale ce **pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept.**

În speță, cerința exercitării dreptului de deducere doar de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, prevăzută de legislația fiscală din România [art. 152 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal] **nu are ca efect anihilarea exercitării dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor**, câtă vreme contestatoarea își poate exercita dreptul de deducere în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA [pct. 62 alin. (5) lit. c) din Normele metodologice], în fapt, realizându-se doar o amânare a exercitării dreptului de deducere până la momentul înscrierii taxei

deductibile intr-un decont depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA. Astfel, **in cazul contestatoarei nu este vorba de o excludere definitiva a dreptului de deducere** pentru achizitiile realizate in perioada supusa inspectiei fiscale, **aceasta avand posibilitatea expres prevazuta de lege de a-si exercita acest drept** printr-un decont depus in calitate de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

Totodata, se retine ca Hotararea Curtii invocata prin contestatie se refera la o situatie inversa fata de cea a contestatoarei, respectiv la exercitarea dreptului de deducere de catre o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA pentru taxa achitata pentru prestarile de servicii achizitionate tot de la o persoana impozabila, dar care nu este inregistrata in scopuri de TVA.

In consecinta, fata de cele anterior prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile legale in materie la stabilirea TVA datorata de DNAX PFA la nivelul taxei colectate prin decizia de impunere emisa in urma inspectiei fiscale si care reprezinta de titlul de creanta fiscala in baza caruia taxa va fi evidentiata in fisa pe platitor a contribuabilei, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de M+P lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-a retinut ca fiind datorata taxa stabilita prin decizia de impunere contestata, iar platile efectuate in contul obligatiilor datorate nu au fost efectuate integral si la termen.*

**In fapt**, prin decizia de impunere nr. decim/2013 organele de inspectie fiscala au procedat si la stabilirea accesoriilor aferente TVA in cuantum total de M+P lei, din care:

- M lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- P lei penalitati de intarziere aferente.

Din anexa de calcul a accesoriilor aferente TVA (anexa nr. 9 la raportul de inspectie fiscala) rezulta ca la stabilirea accesoriilor organele fiscale au avut in vedere toate platile efectuate de contribuabila DNAX PFA in contul TVA si confirmate de Trezoreria Statului sector Y prin adresa nr. ..../12.03.2013, respectiv plati cumulate in suma totala de PL lei.

Prin contestatia formulata contestatoarea DNAX PFA considera ca acestea au fost calculate eronat intrucat a virat integral si in termen legal catre bugetul de stat contravaloarea TVA in suma de W lei pentru fiecare perioada de raportare in parte.

**In drept**, 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. 120<sup>1</sup>. - (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".**

Din anexa nr. 9 la raportul de inspectie fiscala rezulta cu claritate faptul ca organele fiscale au calculat accesoriile aferente atat TVA stabilita prin decizia de impunere contestata (suma de V lei), cat si TVA declarata ca datorata de contribuabila prin deconturile depuse dupa inregistrarea in scopuri de TVA (suma de O lei aferenta decontului lunii iunie 2012), cu luarea in considerare a tuturor platilor efectuate de contribuabila in contul TVA si confirmate de Trezoreria Statului sector Y prin adresa nr. ..../12.03.2013, respectiv plati cumulate in suma totala de PL lei.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei DNAX PFA in sensul ca a efectuat integral si la termen plati in contul TVA in quantum total de W lei

pentru fiecare perioada de raportare in parte, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca aceasta sustinere este vadit neintemeiata conform celor de mai jos:

- contribuabila insasi si-a calculat o taxa colectata si datorata pentru trimestrul IV 2008 (decembrie 2008) in suma de **PL1 lei** pe care sustine ca a achitat-o, dar nu precizeaza in contestatie data platii, nu ataseaza ordinul de plata sau extrasul de cont **care sa dovedeasca plata** si, oricum, aceasta nu a **fost incasata de Trezoreria Statului sector Y** prin sistemul electronic de plati;

- platile de TVA in suma de **PL2 lei** din 28.04.2009 si **PL3 lei** din data de 22.07.2009 **nu au fost efectuate de contribuabila in contul bugetar corespunzator RO11TREZ.....XXX** (cont, de altfel, utilizat la plata sumei de PL4 lei si a celorlalte plati care se regasesc in fisa pe platitor si au fost confirmate de trezorerie), ci intr-un cont bugetar eronat RO36TREZ.....XXX (care apartine unui alt organ fiscal decat organul fiscal competent la care este arondata contribuabila), responsabilitatea apartinand in totalitate contribuabilei in raport de obligatia legala stabilita la art. 114 alin. (2<sup>5</sup>) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care prevede:

“Art. 114. - (2<sup>5</sup>) **Plata obligatiilor fiscale**, altele decât cele prevăzute la alin. (2<sup>1</sup>), **se efectuează de către debitori, distinct pe fiecare impozit, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat**”;

- prin urmare, contribuabila **nu a efectuat integral plati in cuantumul reclamat** intrucat **platile pretinse de PL1 lei + PL2 lei + PL3 lei = PLT lei nu au fost achitate in contul bugetar corespunzator** si nu se regasesc in fisa analitica pe platitor, neputand fi luate in considerare la calculul accesoriilor de catre organele de inspectie fiscala, cu mentiunea ca in privinta ultimilor doua plati (PL2 lei si PL3 lei) contribuabila are la indemana procedura de indreptare a erorilor din documentele de plata prevazuta de art. 114 alin. (4) si alin. (6)-(7) din Codul de procedura fiscala;

- **o parte insemnata a platilor efectuate contrazic sustinerea contribuabilei in sensul virarii la termen a obligatiilor calculate** (spre exemplu, TVA in suma de PL5 lei pentru luna aprilie 2010, cu scadenta 25 mai 2010 a fost achitata in data de 08.06.2010; TVA in suma de PL6 lei pentru luna octombrie 2010, cu scadenta 25 noiembrie 2010 a fost achitata in data de 07.12.2010; TVA in suma de PL7 lei pentru luna decembrie 2010, cu scadenta 25 ianuarie 2011 a fost achitata in data de 03.02.2011 etc.);

- pentru TVA datorata aferenta lunii iunie 2012 (cand contribuabila era inregistrata in scopuri de TVA) contribuabila nu a efectuat nicio plata.

In consecinta, avand in vedere cele prezentate anterior se retine ca organele de inspectie fiscala au alocat sumele deja achitate prin luarea in considerare a platilor efectuate de contribuabila DNAX PFA in contul bugetar corect si confirmate la incasare de Trezoreria Statului sector Y, astfel ca accesoriile aferente TVA pe perioada supusa verificarii au fost corect calculate, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 150 alin. (3), art. 152 alin. (6) si alin. (8) lit. a), art. 153 alin. (1) lit. b), art. 154 alin. (1), art. 156<sup>2</sup> alin. (1) si alin. (2) si art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 62 alin. (2) lit. b), alin. (4) si alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007 si art. 114 alin. (2<sup>5</sup>), art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE:**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabila DNAX PFA 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. decim/2013, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector Y a Finantelor Publice pentru TVA si accesorii aferente in suma totala de C lei.

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.