

DECIZIA nr. 129 din 07.03.2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
X
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 60647/27.12.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizată de Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Ploiesti Serviciul Solutionare Contestatii prin adresa nr. X/22.12.2016, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/27.12.2016, asupra contestației formulată de **X**, cu domiciliul in Bucuresti, strada X, nr.X, bl. X, sc. X, et. X, ap.X, sector 2, reprezentat conventional de Avocat X.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la 08.07.2016 si formulata prin avocat "X", inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Ploiesti - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Calarasi sub nr. X/12.07.2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. AIF D/17.05.2016, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. AIF R/17.05.2016 si comunicata cu confirmare de primire in data de 08.06.2016, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de S lei, reprezentand TVA de plata.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. AIF D/17.05.2016, respectiv 08.06.2016, așa cum rezultă din confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala respectiv la data de 08.07.2016, conform plicului anexat in original la doasarul cauzei fiind înregistrată cu nr. X/12.07.2016 la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Ploiesti - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Calarasi, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de **X**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin cererea formulata, contribuabilul solicita admiterea contestatiei cu consecinta anularii deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala pe care le considera nelegale si netemeinice si totodata refacerea actelor administrative atacate invocand urmatoarele argumente:

- in calitate de reprezentant al X, contribuabilul mentioneaza ca in data de 29.03.2016 a primit avizul de inspectie fiscala cu nr. R/29.03.2016 prin care era instiintat

asupra declansarii inspectiei fiscale cu privire la TVA pentru perioada 01.12.2015 - 31.01.2016;

- in data de 10.05.2016 a fost chemat la sediul ANAF in vederea discutiei finale ocazie cu care i-a fost inmanat raportul fiscal in forma de proiect si avizul cu nr. R/22.04.2016, care privea o alta perioada de control respectiv perioada 01.01.2011 - 31.01.2016;

- contribuabilul sustine ca inspectia fiscala a cuprins si perioada 01.01.2011 - 31.01.2016 fara sa fie instiintat in acest sens, astfel nefiind in masura a depune la organul fiscal anumite documente care ar fi determinat o cu totul alta solutie;

- totodata contestatorul sustine ca organele de inspectie fiscala nu au sczut din suma de plata cheltuielile deductibile efectuate si nici nu a aplicat regimul taxarii inverse in conformitate cu dispozitiile art. 160 din Codul fiscal;

- prin raportul de inspectie fiscala forma finala, organele fiscale au stabilit in sarcina contribuabilului obligatia de plata in valoare de S lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata avand in vedere ca in perioada 01.01.2012 - 30.11.2015, PFA -ul a realizat venituri in valoare totala de X lei, rezultate din vanzarea de cereale.

Fata de constatările in fapt contribuabilul invoca faptul ca inspectia fiscala nu s-a desfasurat conform dispozitiilor legale in materie, totodata organele de inspectie au gresit quantumul obligatiei de plata stabilita prin decizia atacata, invocand in acest sens si Hotararile CJUE C-249/12 si C 250/12. Din considerentele sale, organele de control nu au stabilit quantumul cheltuielilor deductibile din motivul neinregistrarii ca persoana impozabila in scopuri de TVA invocand astfel practici constante a Curtii Europene de Justitie respectiv, Hotararea Gabalfrisa, C-110/98, C-174/98, C-590/13 si cauza Nidera pct. 50.

De asemenea Curtea Europeana de Justitie a statuat ca principiul neutralitatii TVA-ului impune ca deducerea taxei in amonte sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de persoanele impozabile, rezultata si din cauza Salomie, Oltean C-183/14, pct. 57, 58, 59.

Totodata contribuabilul invedereaza faptul ca organele fiscale au stabilit in mod gresit quantumul obligatiei de plata intrucat nu au analizat operatiunile carora le sunt aplicabile dispozitiile art. 160 alin. 2 lit. c, din Codul fiscal respectiv taxarea inversa, pentru livrarea de cereale se aplica taxarea inversa incepand cu anul 2011, anul in care conform raportului de inspectie fiscala s-a depasit plafonul pentru inregistrarea in scopuri de TVA

Avand in vedere ca asa cum s-a retinut in raport TVA pe care trebuia sa o colecteze, daca ar fi fost inregistrat normal in scopuri de taxa, este aferenta vanzarilor de cereale, iar potrivit art. 160 alin. 2 lit. c, acestor livrari li se aplica taxarea inversa astfel contribuabilul apreciaza ca nu datoreaza TVA in suma de S lei, stabilita de organele de control.

Contribuabilul sustine ca daca a omis sa se inregistreze in scopuri de TVA, aceasta formalitate putea fi stopata de catre organul fiscal, care avea posibilitatea sa constate depasirea plafonului din declaratiile anuale depuse invocand in acest sens dispozitiile art. 153 alin. 7 si 8.

Astfel, contestatarul considera ca este injust si contrar jurisprudentei europene in materie ca efectul retroactiv al inregistrarii in scopuri de TVA sa fie recunoscut persoanei inspectate doar pe latura oneroasa fara ca aceasta sa poata beneficia si de drepturile recunoscute persoanelor inregistrate in scopuri de TVA atat de legislatia europeana cat si de cea nationala.

Fata de cele expuse si detaliate in sustinerea contestatiei cu invocarea temeiului de drept, contribuabilul solicita admiterea contestatiei si desfiintarea in intregime a actelor contestate cu consecinta refacerii acestora in conformitate cu legislatia europeana si nationala invocata.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. AIF R/17.05.2016 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. AIF D/17.05.2016, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice Calarasi au efectuat inspectia fiscala privind TVA pentru perioada 01.01.2011 - 31.01.2016, aferenta veniturilor din vanzarea de cereale.

Astfel prin decizia contestata organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contribuabilului TVA in suma de S lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și de organele de inspectie fiscala, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca contestatarul datoreaza taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar in sarcina sa in conditiile in care a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro prevazut de regimul special de scutire la art. 152 alin. (1) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in luna decembrie 2011 iar motivele invocate in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

În fapt, conform constatarilor efectuate de catre organele fiscale, a rezultat faptul ca in perioada verificata diverse societati au efectuat achizitii de cereale de la persoana fizica X, pe baza de contracte de vanzare-cumparare.

In vederea obtinerii situatiei achizitiilor efectuate de catre societatile comerciale de la persoana fizica X, organele de inspectie fiscala au emis adrese catre aceste societati care au raspuns solicitarilor organelor de control anexand contractele de vanzare - cumparare in acest sens.

Totodata s-a intocmit adresa catre Banca Transilvania in vederea furnizarii informatiilor pentru determinarea situatiei fiscale.

Astfel in baza contractelor de vanzare cumparare si a extraselor de cont primite, organele de inspectie fiscala a intocmit situatia privind achizitiile efectuate de la persoana fizica X si a sumelor incasate de acesta.

La data de 30.11.2011 s-a constatat ca persoana fizica in cauza a inregistrat venituri impozabile in suma de X lei, depasind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro al caror echivalent se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie, respectiv de X lei.

Organele de inspectie fiscala au mentionat in Raportul de inspectie fiscala anexat la dosarul cauzei, ca X a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro prevazut de regimul special de scutire la art. 152 alin. (1) si alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in luna decembrie 2011. Contribuabilul trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in 10 zile de la data depasirii plafonului astfel ca ar fi trebuit sa devina persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA incepand cu 01 ianuarie 2012.

Astfel pentru taxa pe valoare adaugata deductibila, organele de inspectie fiscala mentioneaza in raportul de inspectie fiscala ca nu a intrat in posesia documentelor din care sa rezulte TVA deductibila aferente produselor obtinute si valorificate deoarece au fost puse la dispozitie numai contractele de vanzare -cumparare cereale.

Avand in vedere faptul ca, persoana in cauza a depasit plafonul de TVA inca de la data de 30.11.20011, fara a efectua demersurile necesare in vederea inregistrarii in scopuri de TVA pentru veniturile inregistrate in perioada 01.01.2012 - 30.11.2015 in valoare totala de X lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de S lei.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. AIF-R/17.05.2016 pentru perioada **01.01.2012-30.11.2015** a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. AIF D/17.05.2016, prin care s-a stabilit in sarcina contestatorului o diferenta suplimentara de TVA de plata in suma de S lei.

Prin contestatia formulata contribuabilul sustine ca nu datoreaza TVA stabilita suplimentar in suma de S lei avand in vedere ca neinregistrarea in termen in scopuri de TVA a fost datorata neexercitarii rolului activ de catre organele fiscale aratand ca nu a fost informat si indrumat cu privire la obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA si trebuia sa fie inregistrat din oficiu.

Totodata considera ca, refuzul organelor fiscale de acordare a dreptului de deducere pe simplu motiv al neinregistrarii ca persoana impozabila in scopuri de TVA este unul nelegal care contravine principiilor europene in materie de TVA, sens in care solicita refacerea actelor contestate si stabilirea corecta a TVA-ului de plata si cheltuielile deductibile efectuate in perioada supusa inspectiei.

In drept, sunt incidente prevederile art.127, art.152 art.153 din Legea. nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, si Normele metodologice de aplicare a acesteia, astfel:

ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate

ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica 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).

ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

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

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3).

Norme metodologice

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

a) data comunicării certificatului de înregistrare în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (2), (4) și (5) din Codul fiscal;

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

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

d) data comunicării deciziei de aprobare a înregistrării în scopuri de TVA sau a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și c) și alin. (8) din Codul fiscal.

Pct. 62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea 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.

Totodata, avand in vedere situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat in termen inregistrarea in scopuri de TVA se aplica pct. 62 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“62. (4) 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 decontului 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, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

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.

(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal”.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, după înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată colectată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că obligațiile fiscale au fost stabilite în baza contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de societățile comerciale care au achiziționat cereale de la persoana fizică X și a extraselor de cont primite de la Banca Transilvania în urma solicitărilor astfel organele de inspecție fiscală au întocmit situația privind achizițiile efectuate de la persoana fizică X și a sumelor încasate de acesta.

La data de 30.11.2011 s-a constatat că persoana fizică în cauză a înregistrat venituri impozabile în suma de X lei, depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro al cărui echivalent se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv de X lei.

Astfel rezultă că, domnul X a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro prevăzut de regimul special de scutire la art. 152 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în luna decembrie 2011. Contribuabilul trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului astfel că ar fi trebuit să devină persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA începând cu 01 ianuarie 2012.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contestatorului având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la susținerea contestatarului privind “obligația organului fiscal a-l fi înregistrat din oficiu în scopuri TVA” :

Sustinerile contestatarului nu pot fi reținute, 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 că 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 in cadrul perioadei generale de prescriptie fiscala, fara ca legea fiscala sa prevada in mod specific ca inregistrarea din oficiu reprezinta o obligatie a organelor fiscale ce trebuie indeplinita intr-un termen anume, a carei nerespectare ar atrage consecinte de natura juridica care sa profite persoanelor impozabile care nu si-au indeplinit ori si-au indeplinit cu intarziere obligatiile prevazute de lege. Astfel, in timp ce art. 153 alin. (1) din Codul fiscal *prevede in mod expres obligatia contribuabililor persoane impozabile de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA, la momente clar stabilite* (dovada fiind sintagma "**trebuie sa solicite inregistrarea** in scopuri de TVA" in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul de scutire), iar art. 152 alin. (6) din Codul fiscal *prevede si consecinta juridica a nerespectarii acestei obligatii* de catre contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectata), art. 153 alin. (6) si (7) din Codul fiscal *prevede doar faptul ca organele fiscale vor inregistra persoanele impozabile in scopuri de TVA* fie in urma solicitarii acestora, fie din oficiu (dovada fiind sintagma "**vor inregistra**" utilizata atat in cazul inregistrarii la cerere, cat si in cazul inregistrarii din oficiu).

2. Referitor la sustinerea contestatarului privind neexercitarea de catre organul fiscal a rolului sau activ.

Aceasta nu poate constitui cauza legala de exonerare in ceea ce priveste datorarea obligatiilor fiscale in materie de TVA in conditiile in care petentul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA cu toate ca a avut cunostinta ca a realizat venituri si care conform legislatiei in materie fiscala sunt supuse taxaxii astfel TVA-ul datorat de la data depasirii plafonului de TVA pana la momentul inregistrarii in scopuri de TVA a fost stabilit ca o sanctiune ce se aplica acelor contribuabili ce nu se conformeaza dispozitiilor legale, pe de o parte si ca o forma de a preveni prejudicierea bugetului general consolidat al statului, pe de alta parte.

De altfel, a accepta ca, in lipsa unei notificari prealabile din partea organelor fiscale cu privire la necesitatea inregistrarii in scopuri de TVA, contribuabilii ar fi exonerati de la plata obligatiilor ce ar decurge intr-o atare situatie, ar insemna ca obligatia inregistrarii in scopuri de TVA a persoanelor impozabile este o obligatie pur potestativa pentru aceste persoane, de vreme ce ele nu suporta nicio consecinta pentru lipsa de diligenta in respectarea prevederilor legale in materie de inregistrare in scopuri de TVA.

Or, intr-o asemenea ipoteza, ar fi suficient pentru contribuabili sa omita, intentionat sau chiar neintentionat, sa-si indeplineasca din proprie initiativa obligatia legala de inregistrare fiscala si sa astepte sa fie notificati de autoritati pentru a-si indeplini ulterior obligatiile de plata catre bugetul statului, pentru a inlatura de la aplicare orice consecinte sanctionatorii prevazute de legile fiscale pentru neachitarea in termen si in cuantumul prevazut de lege a obligatiilor fiscale datorate, ceea ce, evident, este absurd.

Art.7 din O.G. nr.92/2003 reglementeaza rolul activ al organului fiscal astfel:

„(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”

Coroborand aceste prevederi cu cele ale art.127 alin.(2) și art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 se retine ca legiuitorul nu stabilește ca și o condiție a înregistrării în scopuri de TVA existența unei notificări a contribuabilului din partea organului fiscal. Obligatia înregistrării în scopuri de TVA are caracter imperativ și incumba contribuabilului din momentul în care indeplinește condițiile de persoană impozabilă, astfel cum rezultă din art.158 alin.(1) din Legea nr. 571/2003:

„Art. 158. - (1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² -156⁴ , la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației fiscale în vigoare.”

În consecința, nu se poate retine ca organul fiscal a nerespectat prevederile art.7 din O.G. nr.92/2003, ceea ce a determinat conduita contestatarului de neinregistrare în scopuri de TVA.

3. Referitor la invocarea de către contestatar a faptului ca organele de inspecție fiscală nu au aplicat măsurile simplificate prevăzute de art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Regulile general valabile pentru orice bunuri pentru care se aplică taxare inversă sunt stabilite la art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 82 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 2004 cu modificările și completările ulterioare.

Principalele reguli privind aplicarea taxării inverse, așa cum rezultă din prevederile legale cuprinse în Codul fiscal și în normele de aplicare ale acestuia:

Regula nr. 1. – Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA;

Regula nr. 2. – Furnizorii nu vor înscrie TVA pe facturile emise pentru livrările de bunuri pentru care se aplică taxare inversă. În cazul livrărilor de bunuri pentru care se aplică taxare inversă, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

Regula nr. 3. – De aplicarea taxării inverse, sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. În cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse.

Regula nr. 4. – Taxarea inversă se aplică numai pentru livrările de bunuri/prestările de servicii în interiorul țării. Prin livrări de bunuri/prestări de servicii în interiorul țării se înțelege operațiunile realizate numai între persoane care sunt înregistrate în scopuri de

TVA, care au locul livrării sau locul prestării în România, și sunt operațiuni taxabile. Prin urmare, taxarea inversă nu poate fi aplicată pentru operațiunile de import de cereale sau plante tehnice, ci numai pentru livrările realizate în interiorul țării. Pentru livrarea și achiziția intracomunitară de astfel de bunuri se aplică regulile general valabile pentru aceste operațiuni.

Regula nr. 5. - Pentru soluționarea situațiilor tranzitorii care apar ca urmare a includerii livrărilor de cereale și plate tehnice în categoria celor pentru care se aplică taxarea inversă prin intrarea în vigoare a OUG nr. 49/2011, se aplică prevederile art. 134 alin. (6) din Codul fiscal, respectiv se va aplica regimul în vigoare la data exigibilității de taxă. Prin urmare, taxarea inversă pentru cerealele și plantele tehnice prevăzute de OUG nr. 49/2011 se aplică numai pentru livrările a căror exigibilitate de taxă, determinată potrivit art. 1342 din Codul fiscal, intervine începând cu data de 31 mai 2011, respectiv numai pentru livrările realizate începând cu data de 31 mai 2011, precum și pentru facturile parțiale și/sau de avansuri emise începând cu această dată. În situația în care livrările au avut loc înainte de data de 31 mai 2011, dar facturile aferente acestor livrări au fost emise după această dată, se aplică regimul normal de taxare.

4. Referitor la avizarea contribuabilului și perioada desfășurării inspecției fiscale

Inspectia fiscala s-a efectuat in baza avizului de inspectie fiscala nr. R/29.03.2016 comunicat contribuabilului prin posta cu confirmare de primire in data de 04.04.2016 si a avizului de inspectie fiscala nr. R/22.04.2016 privind extinderea inspectiei fiscale, inmanat contribuabilului in timpul inspectiei fiscale respectiv in data de 10.05.2016, data de incepere a inspectiei inscrisa in primul aviz de inspectie fiscala este 22.04.2016.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat in perioada 22.04.2016 - 26.04.2016, 04.05.2016 - 10.05.2016 si 16.05.2016 - 17.05.2016.

Spetei ii sunt aplicabile dispozitiile art. 122, alin. (4), lit. c si art. 130 Codul de procedura fiscala care prevad:

"Art. 122 Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (2).

(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial;

d) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspecției fiscale.

Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, **în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.** În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a temeiului de drept invocat rezulta că, contribuabilul are dreptul să își prezinte punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale în termen de 5 zile și nu în termen de 7 zile așa cum susține contribuabilul.

Decizia a fost emisă la data de 17.05.2016 în baza raportului de inspecție finală iar avizul privind extinderea inspecției fiscale a fost înmănat reprezentantului legal al PFA-ului la data de 10.05.2016, contribuabilul de la data instintării până la data emiterii raportului de inspecție fiscală putea să depună documente în dovedirea celor susținute în contestație.

Afirmatiile conform cărora, organele de inspecție fiscală au greșit cuantumul obligației de plată nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care în baza contractelor de vânzare cumpărare puse la dispoziție de către societățile comerciale care au efectuat achiziții de cereale de la persoana fizică X cât și a extraselor de cont primite de la Banca Transilvania, organele de control au întocmit situația privind

achizițiile efectuate de la persoana fizică și a sumelor încasate fiind anexate în copie la dosarul cauzei.

Astfel s-a constatat că, domnul X la data de 30.11.2011, a înregistrat venituri impozabile în sumă de X lei depășind astfel plafonul de scutire de 35.000 euro al cărui echivalent se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv de X lei.

În temeiul articolelor de drept în materie fiscală, contestatarul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în luna decembrie 2011, situație în care ar fi fost înregistrat începând cu 01 ianuarie 2012 astfel că, pentru veniturile înregistrate în perioada 01.01.2012 - 30.11.2015 în valoare totală de X lei organul de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoare adăugată colectată suplimentară în sumă de S lei.

Pentru taxa pe valoare adăugată de plată stabilită suplimentară a fost întocmită decizia de impunere conform prevederilor art. 93 alin. 2, lit. b, din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere deficiențele contestate respectiv neînregistrarea în scopuri de TVA la data depășirii plafonului, respectiv 30.11.2011, pentru perioada verificată 01.01.2012 - 30.11.2015, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoare adăugată suplimentară în sumă de S lei.

Contribuabilul în cauză s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.12.2015.

Totodată conform susținerilor referitoare la, taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de TVA este aferentă vânzătorilor de cereale intrând astfel sub incidența taxării inverse, nu poate fi reținută în cauză deoarece, *condiția obligatorie* pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal.

În cazul livrărilor de astfel de bunuri, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu pe aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra TVA în cursul perioadei fiscale prin articolul contabil 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor.

În decontul de taxă, operațiunile se vor evidenția astfel:

- furnizorul înscrie la rd.13 "Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite cu drept de deducere, altele decât cele de la rd.1-3, și operațiuni supuse măsurilor de simplificare" baza de impozitare pentru livrările de cereale;

* informațiile vor fi preluate din jurnalul de vânzări - cumpărătorul înscrie:

- la rd.12 "Achiziții de bunuri și servicii supuse măsurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă)" baza de impozitare și taxă colectată pentru achizițiile de cereale; informațiile vor fi preluate din jurnalul de cumpărări

- la rd.21 "Achizitii de bunuri si servicii taxabile cu cota de 24%" baza de impozitare si taxa deductibila aferenta achizitiilor din tara de cereale; informatiile vor fi preluate din jurnalul de cumparari

De aplicarea masurilor de simplificare pentru livrarea de cereale sunt responsabili atat furnizorii, cat si beneficiarii.

In concluzie: persoana fizica avea obligatia inregistrarii in scop de TVA in anul 2012 dar in acelasi timp avea obligatia aplicarii regimului de taxare inversa (daca a vandut catre persoane inregistrate in scop de TVA de asemenea). Persoana fizica va datora TVA retroactiv si va plati TVA la bugetul de stat efectiv numai daca nu indeplineste conditiile mentionate mai sus, de aplicare a taxarii inverse.

Totodata PFA X si-a exprimat punctul de vedere asupra constatarilor organelor fiscale expuse in RIF la data de 17.05.2016, astfel ca invocarile acestuia nu sunt de natura sa inlature obligatiile fiscale datorate catre bugetul de stat.

In speta sunt incidente si dispozitiile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“Art.276 - (1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.”

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au respectat **dispozitiile legale aplicabile in materie ce stabilesc cu claritate atat obligatiile persoanelor impozabile** care desfasoara activitati economice ce intra in sfera de aplicare a TVA, **cat si conduita de urmat de catre organele de inspectie fiscala**, in situatia in care descopera nerespectarea de catre contribuabili a obligatiilor fiscale prestabilite de lege iar motivele invocate in sustinerea contestatiei sunt neintemeiate, se va respinge contestatia cu privire la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. AIF D/17.05.2016, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. AIF R/17.05.2016, ca neintemeiata pentru suma de S lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.127, art.152 art.153 din Legea. nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare pct. 62, pct. 66 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 122, art. 130, art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a), art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aplicabil:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. **AIF D/17.05.2016**, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. AIF R/17.05.2016, de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Calarasi pentru suma de **S lei**, reprezentand TVA de plata din vanzarea de cereale.

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