

**DECIZIA nr. xxx din xxx
privind soluționarea contestației formulate de
dl xxx, din xxx, județul xxx**

Cu adresa nr. xxx/21.01.2014, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. xxx/31.01.2014, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx** a înaintat dosarul contestației formulate de **dl xxx** din xxx, **județul xxx**, reprezentat prin avocat xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxx/17.12.2013, emisă de reprezentanți ai AJFP xxx.*

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Proiectul de raport de inspecție fiscală nr. xxx/17.12.2013.

DI xxx are domiciliul în xxx și CNP xxx.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **xxx lei**, reprezentând:

- xxx lei TVA de plată;
- xxx lei accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată - Titlul IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 19.12.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la AJFP xxx sub nr. xxx/14.01.2014.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]Prima problemă este aceea că eu sunt contribuabil persoană fizică simplă care realizează venituri din creșterea animalelor. Subliniez faptul că nu sunt organizat ca agent economic, neavând registre contabile.

A doua problemă este aceea dacă pot fi asimilat unei persoane care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, supuse TVA, potrivit cap. III, art. 127 din Codul fiscal. Aceasta problemă se pare că a fost tranșată în practica judiciară în sensul interpretării date de organele fiscale, în sensul că sunt persoană supusă plății TVA, dacă este îndeplinită condiția plafonului.

Admițând că eram o persoană impozabilă, care pentru aceste vânzări de lapte trebuia să declar TVA, după depășirea plafonului de 35.000 euro, intervine o a treia problemă, și anume a stabilirii corecte a TVA-ului de plată.

Nu pot fi de acord cu aplicarea trunchiată a textului de lege ori cu aplicarea doar în parte a unui articol de lege. S-au invocat dispozițiile art.152 și 153 din Codul fiscal, precum și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct. 62. Interpretând corect textele de lege, după metoda gramaticală, dar și sistematică, organele fiscale trebuia să țină seama de toate operațiunile efectuate pe perioada supusă verificării și să stabilească corect decontul de TVA, ținând seama, dacă era cazul, și de perioada anterioară controlului.

Daca ar fi aplicat corect aceste dispoziții, ar fi ajuns la concluzia că suma ce o aveam de achitat era mult mai mică ori nu exista, beneficiind de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate și folosite la creșterea animalelor și obținerea producției de lapte, pentru care mi s-a impus plata TVA.

În sinteză, eu am crescut animale special pentru producția de lapte, având contracte de distribuție cu procesatorii de lapte. Veniturile obținute din laptele vândut au rezultat în urma

muncii mele și după ce am efectuat cheltuieli importante cu creșterea animalelor, cheltuieli care au inclus în prețul de achiziție și TVA, care trebuia dedus, potrivit mecanismului TVA-ului.

Dacă organele fiscale au decis că trebuie să plătesc TVA, era echitabil ca la calcularea taxei să se aibă în vedere faptul că toate aceste cheltuieli făcute de mine au avut în componență și TVA.

Potrivit art. 152, (6) Cod fiscal, sunt stabilite 3 momente diferite de timp cu privire la nașterea obligației de plată a TVA. Primul moment se referă la data atingerii plafonului de 35.000 de euro, al doilea moment se referă la data când devine obligatorie înregistrarea ca plătitor de TVA și al treilea moment se referă la data când persoana impozabilă devine plătitor efectiv de TVA.

În cazul meu, strict pe documente, am atins plafonul de 35.000 de euro în luna aprilie 2008, acesta fiind primul moment. În termen de 10 zile ale lunii următoare aveam obligația de a mă înregistra ca plătitor de TVA, adică până la data de 10.05.2008, acesta fiind al doilea moment. În fine, deveneam plătitor efectiv de TVA începând cu data de 01.06.2008, acesta fiind al treilea moment.

Organele fiscale de control au stabilit în mod eronat că data de naștere a obligației de plată a TVA-ului este data de 01.05.2008.

În urma controlului ulterior, din relația cu societatea xxx SA, organul fiscal a completat TVA-ul de plată cu sumele rezultate din tranzacțiile efectuate în perioada 01.07.2008-31.12.2009.

În ceea ce privește dreptul de deducere pentru cheltuielile efectuate pentru obținerea veniturilor din vânzarea de lapte, având în vedere dispozițiile lacunare și contradictorii ale Codului fiscal, în raport cu dispozițiile Directivei 112/2006 a CE, ținând seama de prevederile art. 20 și art. 148 din Constituția României, consider că în cauză trebuie aplicate dispozițiile art. 9, art. 167 și art. 168 din Directiva 112, precum și practica constantă a CJUE în materie de TVA.

Curtea de Justiție a apreciat în mai multe rânduri că dreptul de deducere prevăzut la art. 167 și urm. din Directiva 112 face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru toate taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea hotărârea Gabalfrisa și alții-C-110/98 și C147/98, hotărârea Kittel și R.Recycling, C439/04 și C440/04 s.a.).

Curtea afirmă în mod clar ca regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează perfecta neutralitate a impozitării tuturor activităților economice indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea hotărârea Mahalgeben și David s.a.).

Este evident că utilizarea bunurilor sau serviciilor dobândite în amonte au fost utilizate în scopul unor operațiuni taxabile în aval, adică pentru livrările de lapte pentru care s-a stabilit ca sunt plătitor de TVA.

Din jurisprudența Curții Europene rezultă că o persoană impozabilă plătitoare de TVA nu poate fi împiedicată să-și exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu este identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile/serviciile dobândite în cadrul activității sale taxate (a se vedea Hotărârea Nidera Handelscompagnie BC, C-385/09). Tot în cuprinsul acestei hotărâri se reține că din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept a se vedea și Hotărârea Ecotrade, C-95/07, C-96/07, Hotărârea Uszodaepito, C-392/09).

În fine, în Hotărârea Handelscompagnie BC, C-385/09, Curtea a stabilit că Directiva 112/2006 trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană plătitoare de TVA care îndeplinește condițiile de fond pentru deducerea acestei taxe, conform dispozițiilor directivei menționate, și care se identifică în scopuri de TVA într-un termen rezonabil de la efectuarea operațiunilor care dau naștere dreptului de deducere, să poată fi privată de posibilitatea de exercitare a acestui drept printr-o legislație națională care interzice dreptul de deducere a TVA-

ului achitat cu ocazia cumpărării unor bunuri, în cazul în care această persoană impozabilă nu s-ar fi identificat în scopuri de TVA înainte de utilizarea respectivelor bunuri pentru activitatea sa supusă la plata acestei taxe.

Sub aspect procedural, înțeleg să contest însuși acest al doilea control fiscal în decurs de două luni de la finalizarea primului control. În opinia mea, o astfel de abordare a organelor fiscale este contrară spiritului dispozițiilor Codului de procedură fiscală și mai cu seamă normelor europene în materia procedurii de control fiscal. Este inadmisibil ca în decurs de două luni un contribuabil să fie supus unui control fiscal de două ori.

În împrejurările arătate, consider actul contestat ca netemeinic și nelegal, drept pentru care vă solicit admiterea contestației și anularea deciziei de impunere contestate.

În subsidiar, admitând legalitatea controlului, având în vedere normele Directivei 112/2006 și jurisprudența constantă a CJUE, consider că sunt îndreptățit să beneficiaz de dreptul de deducere pentru cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, pentru care mi s-a stabilit TVA de plată, sens în care solicit anularea deciziei contestate[...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 17 decembrie 2013 la dl xxx din xxx, jud. xxx, s-au stabilit următoarele:

"[...]Actuala reverificare a cuprins perioada 01.07.2008-31.12.2009

Actuala reverificare s-a efectuat în baza Deciziei de reverificare nr. xxx/11.11.2013 emisă în baza informațiilor transmise de xxx prin adresa nr. xxx/01.11.2013 și înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxx/04.11.2013 și în baza Deciziei de reverificare nr. xxx/16.12.2013 emisă ca urmare informațiilor transmise de S.C. xxx SA cu adresa rxxx/27.11.2013, înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxx/28.11.2013 (fax) și 03.12.2013 (posta).

În adresele menționate sunt transmise informații cu privire la sumele încasate de către domnul xxx în perioada 01.07.2008 - 31.12.2009, sume ce reprezintă contravaloare lapte vândut de către acesta la S.C. xxx SA (fosta SC xxx SA).

Situația sumelor încasate de domnul xxx din vânzarea laptelui, în perioada 01.07.2008 - 31.12.2009, se regăsește în anexa nr. 1 la prezentul raport de inspecție fiscală.

Situația calculului și stabilirii taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.07.2008 - 31.12.2009, se regăsește în anexa nr. 1 la prezentul raport de inspecție fiscală.

Din verificările efectuate de echipa de inspecție fiscală s-a constatat că domnul xxx a desfășurat activitatea de creștere a bovinelor și valorificare a laptelui pentru anii 2008-2013, această activitate fiind o activitate cu caracter de continuitate și este impozabilă în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 127 „Persoane impozabile și activitatea economică”, alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, actualizată.

Ca urmare a celor prezentate mai sus echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea T.V.A. în sumă de xxx lei aferentă livrărilor de lapte în sumă totală de xxx lei efectuate către SC xxx SA (fostă SC xxx SA în perioada 01.07.2008-31.12.2009, perioadă când era depășit plafonul de scutire a TVA și când contribuabilul trebuia să fie înregistrat în scopuri de TVA ca urmare a depășirii plafonului de TVA.

Colectarea T.V.A. de către echipa de inspecție fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 152 „Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici”, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 actualizată și a pct. 62, alin. (2), litera a) conform punctului 62 alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Au fost încălcate prevederile art. 152, alin. (6), art. 153, alin. 1, lit. b), art. 134.2, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de T.V.A. stabilită suplimentar de plată la prezenta inspecție fiscală în sumă de xxx lei, s-au calculat dobânzi/majorări în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei, conform art. 119, 120, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.[...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Dl xxx a fost supus unei verificări fiscale în ce privește taxa pe valoare adăugată, întocmindu-se Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/31.10.2013 și Decizia de impunere nr. xxx/31.10.2013, prin care s-a constatat ca acesta a înregistrat venituri din vânzarea laptelui către S.C. xxx S.R.L. xxx, depășind plafonul de scutire a TVA în sumă de 119.000 lei în luna aprilie 2008, drept pentru care s-a colectat TVA și s-a stabilit TVA de plată aferentă perioadei mai 2008 – iunie 2013 în sumă de xxx lei și accesorii aferente.

Contestația formulată împotriva deciziei de impunere susmenționate a fost soluționată de Biroul Soluționare Contestații al D.G.R.F.P. Ploiești prin Decizia nr. xxx/30.04.2004, prin care s-a admis parțial contestația formulată pentru suma de xxx lei și s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru suma de xxx lei, stabilindu-se că persoana fizică xxx a devenit plătitor de TVA începând cu 01 iunie 2008.

Ulterior, prin Proiectul de Raport de inspecție fiscală și Decizia de impunere nr. xxx/17.12.2013 încheiate de organele fiscale aparținând A.J.F.P. xxx la persoana fizică xxx, a fost reverificată perioada iulie 2008 – decembrie 2009, pe baza unor informații noi de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare, respectiv s-a constatat că aceasta a realizat venituri din vânzarea laptelui și către o altă societate decât S.C. xxx S.R.L. (venituri impuse la controlul precedent), respectiv către S.C. xxx S.A.

Deciziile de reverificare nr. xxx/11.11.2013 și nr. xxx/16.12.1013 au fost emise în baza informațiilor transmise de xxx și de S.C. xxx S.A. cu adresele nr.xxx/01.11.2013 și respectiv nr. xxx/27.11.2013, în care sunt cuprinse informații privind sumele încasate de dl xxx din vânzarea laptelui către această societate în perioada iulie 2008 - decembrie 2009, deciziile nefiind contestate de contribuabil.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că dl xxxx a desfășurat activitate de creștere a bovinelor și valorificare a laptelui, aceasta activitate fiind o activitate economică cu caracter de continuitate și impozabilă în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată.

Pentru vânzările de lapte în sumă de **xxx lei** efectuate către SC xxx SA în perioada 01.07.2008 – 31.12.2009 (xxx lei pentru anul 2008 + xxx lei pentru anul 2009), organele de inspecție fiscală au colectat T.V.A. suplimentară în sumă de **xxx lei** (19%), având în vedere că de la data de 01 iunie 2008 dl xxx a devenit persoană impozabilă în scopuri de TVA, ca urmare a depășirii plafonului de scutire la data de 30 aprilie, așa cum au constatat anterior organele fiscale ale A.J.F.P. xxx și ale D.G.R.F.P. xxx

T.V.A. colectată în sumă de xxx lei a fost calculată în baza prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completările și modificările ulterioare și pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru nevirarea la bugetul de stat a acestor taxe, au fost calculate accesorii în sumă totală de **xxx lei** (xxx lei dobânzi + xxx penalități de întârziere).

Dl xxx susține în contestația sa că nu este persoană impozabilă, este contribuabil persoana fizică simplă, care realizează venituri din creșterea animalelor, nu este organizat ca agent economic și nu are registre contabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

Codul fiscal:

“[...]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. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

[...]ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(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) [...]

(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 consideră 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 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care este stabilită 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, după cum urmează:[...]

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[...]

Norme metodologice:

"[...]62. (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal[...]"

Față de textele de lege mai sus citate, rezultă că dl xxx are calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată pentru veniturile realizate din vânzarea laptelui, activitate economică cu caracter de continuitate, astfel încât avea obligația colectării taxei pentru veniturile obținute după depășirea plafonului de scutire de TVA, respectiv începând cu luna ianuarie 2008.

Astfel, organele fiscale în mod corect au colectat TVA în sumă de **xxx lei** aferentă livrărilor de lapte în sumă totală de **xxx lei** efectuate către SC xxx SA în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2009.

Referitor la dreptul de deducere al taxei pe valoare adăugată aferentă bunurilor achiziționate, folosite la creșterea animalelor și obținerea producției de lapte înainte de înregistrarea sa ca plătitor de TVA, contestatorul nu poate beneficia de acest drept de deducere a taxei la data controlului, întrucât nu era înregistrat în scopuri de T.V.A la data efectuării achiziției

Dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată după dobândirea calității de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru achiziții făcute înainte de data la care a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, se face în baza prevederilor pct. 62, alin. (4) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv prin înscrierea taxei deductibile în primul decont depus după înregistrare sau, printr-un decont ulterior.

Referitor la afirmația contestatorului că este persoană fizică simplă care realizează venituri din creșterea animalelor și că nu are registre contabile, precizăm că această motivație nu are susținere legală, conform pct. 62, alin. (1) din Normele Metodologice:

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 prestațiilor 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.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că dl xxx datorează bugetului de stat TVA de plată în sumă de **xxx lei** pentru veniturile realizate din vânzarea laptelui în perioada iulie 2008 – decembrie 2009 în sumă totală de **xxx lei**, respectiv după depășirea cifrei de afaceri scutite de taxă, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru această sumă, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de **xxx lei** calculate în baza art. 119 alin. (1), art.120 alin. (1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și confirm principiului de drept "accesoriul urmează soarta principalului".

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de dl xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxx/17.12.2013*, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând:

- xxx lei TVA de plată;
- xxx lei accesorii aferente TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.