

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIESTI
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 878 din ... 2013
privind soluționarea contestației formulate de X
din mun. ..., jud. ...

Cu adresa nr. .../17.09.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr. .../23.09.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate de ... din mun. ..., **jud.** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../22.08.2013* emisă de reprezentanți ai Serviciului Inspectie Fiscala Persoane Fizice

Decizia de impunere nr. .../22.08.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 22.08.2013 și înregistrat la organul fiscal sub nr.

Domnul ... are domiciliul fiscal în ..., jud. și CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **y lei** reprezentând:

- TVA de plată y lei

- Accesorii aferente TVA de plată y lei

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 23.08.2013, iar contestația a fost depusă și înregistrată la AJFP sub nr./12.09.2013.

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

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] Obiectul prezentei îl constituie contestarea parțială a sumelor impuse prin Decizia de Impunere nr. .../22.08.2013, respectiv a sumei totale de y lei, compusă din:

- TVA stabilit suplimentar în sumă de y lei;

- dobânzi aferente TVA în sumă de y lei;

- penalități de întârziere aferente TVATn sumă de y lei,

Depășirea plafonului s-a produs exclusiv din vânzarea cerealelor. Sumele necontestate de noi sunt reprezentate de TVA și accesorii aferente TVA din perioada cuprinsă între data de 01 aprilie 2009 și 31 mai 2011, dată de la care este modificat art 160 din Codul fiscal, în sensul introducerii la măsurile de simplificare a tranzacțiilor efectuate cu cereale.

Argumentele contestației se referă în mod strict la sumele aferente perioadei ulterioare datei de 01 iunie 2011, când începe aplicarea art 160, respectiv taxarea inversă.

Astfel cum este și prezentat în raportul de inspecție fiscală, dar și în decizia de impunere, eu ar fi trebuit să solicit înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01 martie 2009, ceea ce ar fi însemnat că, ulterior datei de 01 iunie 2011, eram obligat să colectez TVA odată cu vânzarea bunurilor, dar aveam obligația de a respecta prevederile art 160, respectiv de a aplica taxarea inversă, ceea ce conduce la faptul că, odată cu colectarea TVA trebuia ca, în același timp să deduc TVA aferentă livrărilor.

În speță sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute la art 160 din Codul Fiscal.

Plecând de la această teorie, de auto-lichidare a taxei, trebuie observate următoarele:

1. taxarea inversă prevăzută la art 160 poate fi aplicabilă doar între persoanele înregistrate în scopuri de TVA, conform art 153 (conform teoriei organului de inspecție fiscală, eu trebuia să fiu înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01 martie 2009; aceasta înseamnă că, la momentul efectuării tranzacțiilor cu cerealele eram obligat la taxare inversă):

2. taxa pe valoarea adăugată nu se plătește între partenerii de afaceri (furnizor/client);

3. conform pct 82 aliniat (7) din HG nr 44/2004, „în cazul neaplicării taxării inverse prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală vor dispune măsuri pentru obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la corectarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor prezentelor norme metodologice”.

4. Conform art 152 din Legea nr 573/2003 și pct 61, aliniat 11 din HG nr 44/2004, există posibilitatea regularizării dreptului de a deduce TVA aferentă intrărilor printr-un decont TVA.

Deci, atâta timp cât în perioada supusă inspecției fiscale (01.11.2011 -31.12.2012) aveam obligația de a plăti TVA, conform raționamentului organului de inspecție fiscală, rezultă că, potrivit art 153 din Codul Fiscal, eram

înregistrat în scopuri de TVA și, prin urmare, trebuia să aplic regimul de simplificare prevăzut la art. 160 Cod Fiscal, fapt susținut și de faptul că TVA nu a fost decontată între mine și clienții mei (nu am încasat TVA).

Mai mult decât atât, pentru a nu afecta patrimoniul afacerilor contribuabilului, legiutorul a creat posibilitatea reglării situației fiscale prin regularizarea dreptului de a deduce TVA așa cum arată prevederile art 152 al 6 și pct 62 din HG 44-2004.

Astfel, prin acest text legal, legiutorul crează posibilitatea refacerii corecte a situației fiscale, adică, pe măsură ce organul fiscal colectează TVA aferent livrărilor, agentul economic are posibilitatea de a deduce TVA aferent intrărilor, iar situația, din punct de vedere al TVA este aceeași după finalizarea operațiunilor ca și în cazul în care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă și ar fi colectat și dedus acest impozit în mod corect. Deci, se consideră prin toate acestea că, odată cu obligarea de către organul fiscal a colectării TVA, contribuabilul dobândește cu aceeași dată, aceleași drepturi ca și atunci când ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA, adică dreptul de a deduce și dreptul de a aplica măsurile de simplificare.

Un alt argument al cererii noastre îl constituie prețul încasat aferent cerealelor vândute. Măsura de simplificare prevăzută la art 160 din Codul Fiscal are ca efect uniformizarea prețului produselor incidente acestui articol, în sensul că, indiferent de natura furnizorului (entitate plătitoare sau neplătitoare de TVA) prețul produselor nu conține taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare, eu nu numai că nu aveam posibilitatea dar nici nu am încasat TVA de la clienții mei pentru produsele livrate, astfel încât statul, prin organul de inspecție fiscală, să constate existența vreunui prejudiciu, urmând să mă oblighe la plata acestui impozit.

Pe cale de consecință, vă rugăm să observați că impunerea prin colectarea TVA aferentă livrării de cereale (taxare inversa) și excluderea de la deductibilitate a acestei operațiuni, ne aduc grave prejudicii financiare, în contextul în care, așa cum rezulta din toate cele mai sus expuse sunt plătitor de TVA începând cu data de 01 martie 2013, iar beneficiarii noștri (... și ...) erau în această perioadă înregistrați în scopuri de TVA.

Față de cele mai sus arătate vă rugăm să constatați ca suma de y lei colectată de organul de inspecție fiscală trebuie, conform art 160 din Codul Fiscal să fie înregistrată în același timp și ca TVA deductibilă (întrucât operațiunea este de taxare inversă), nemaexistând astfel TVA de plată, iar pe cale de consecință să anulați în parte decizia de impunere nr .../22.08.2013, pentru suma totală de ... lei.

În drept, ne întemeiem pe dispozițiile art. 160 codul fiscal, coroborat cu pct 62, alin (7), din HG nr. 44/2004. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de ...2013 la X din mun., jud. I....., s-au menționat următoarele:

"[...] Din cercetarea la fata locului efectuada de echipa de inspecție fiscală s-a constatat ca X a desfășurat activitatea de cultivare și valorificare a produselor agricole de pe suprafața de ha teren arabil în anul agricol 2009-2010, ... ha teren arabil în anul agricol 2010-2011, ha teren arabil în anul agricol 2011-2012 aceasta activitate fiind o activitate cu caracter de continuitate și este impozabila în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (1) și alin. (2).

Din verificarea efectuada s-a constatat ca în cursul lunii Ianuarie 2009 contribuabilul a realizat o cifră totală de afaceri provenită din vânzarea cerealelor în suma de y lei, depășind astfel plafonul de scutire al TVA, în suma de 35.000 euro (119.000 lei), prevăzut în art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 actualizată, fără a-și îndeplini obligativitatea înregistrării ca persoana impozabilă în scopuri de TVA, așa cum prevede art. 153, alin. (1), litera b) din Legea nr. 571/2003 actualizată.

Ca urmare a celor prezentate mai sus precum și a elementelor identificate, echipa de inspecție fiscală a procedat la colectarea T.V.A.-ului în suma de y lei aferentă livrărilor efectuate după data de 01.03.2009, data de la care contribuabilul ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de T.V.A. (baza-y lei x 24%). Colectarea T.V.A.-ului de către echipa de inspecție fiscală s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 actualizată și a pct. 62, alin. (2), litera a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La diferența de TVA stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale au fost calculate conform art.119, alin.(1) și art. 120 din O.G. nr. 92/2003(r) dobânzi (intirziere) în suma de y lei și penalități de întârziere în suma de y lei[...]."

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

* **Prin Raportul de inspecție fiscală din data de ... încheiat de organele fiscale aparținând AJFP ... – Serviciul Inspectie Fiscală Persoane Fizice la persoana fizică X, s-a constatat că aceasta a realizat în perioada ianuarie 2009 - decembrie 2012 venituri din vânzarea produselor agricole în stare naturală (cereale).**

La data efectuării inspecției fiscale contribuabilul este înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 16.04.2013, având emis CIF...., iar activitatea principală este de *"Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase"*.

La control s-a constatat faptul ca in cursul lunii ianuarie 2009 dl. a inregistrat o cifra de afaceri din vanzarea cerealelor in suma de **y lei**, depasind plafonul de scutire pentru intreprinderile mici de **119.000 lei** (35.000 EURO), fara a se inregistra ca platitor de T.V.A. Drept urmare, s-a procedat la colectarea T.V.A. aferenta veniturilor inregistrate de contribuabil de la data la care ar fi trebuit sa se inregistreze ca si platitor de T.V.A., respectiv de la data de 01 martie 2009 si pana la data de 31 decembrie 2012.

Veniturile realizate de contribuabil in aceasta perioada au fost in suma totala de **y lei**, obtinute de la societati comerciale pe baza borderourilor de achizitie de la persoane fizice, pentru care organele de inspectie fiscala au colectat T.V.A. suplimentara in suma de **y lei**, devenita T.V.A. de plata, iar pentru nevirarea la bugetul de stat a acestei taxe s-au calculat accesoriile in suma totala de **y lei** (y lei dobânzi + y lei penalitati de intarziere).

T.V.A. colectata in suma de **y lei** a fost calculata in baza prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu completarile si modificarile ulterioare si pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

* Din suma totala de **y lei** TVA de plata, X contesta partial TVA de plata in suma de **y lei** aferenta perioadei iunie 2011 - decembrie 2012 si accesoriile in suma de **y lei** (y lei dobânzi + y lei penalitati de intarziere), sustinand ca in aceasta perioada beneficiaza de masurile de simplificare (taxarea inversa) prevazute la art. 160 din Codul Fiscal pentru operatiunile economice desfasurate, respectiv vanzarile de cereale.

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

Codul fiscal:

“ART. 127 Persoane impozabile si activitatea economica

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

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. [...]

Art. 137 Baza de impozitare pentru livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate in interiorul tarii

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni; [...]

ART. 152 Regimul special de scutire pentru intreprinderile mici

(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunzeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). [...]

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire 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 respectiv 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. [...]

ART. 153 Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA

(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, 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; [...]"

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 cele prezentate mai sus**, rezultă că în mod corect inspectorii fiscali au stabilit că dl X datorează TVA de plată în sumă de **y lei** și accesorii aferente în sumă de **y lei**, sume contestate, întrucât, în conformitate cu prevederile art. 127 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, acesta a desfășurat în perioada verificată activitate economica din vânzarea cerealelor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabilă.

În urma verificării documentelor justificative, organele fiscale au stabilit că în luna ianuarie 2009 domnul X a realizat o cifră de afaceri reprezentând venituri din vânzarea cerealelor în sumă totală de **y lei**, sumă care a depășit plafonul de scutire de în sumă de **119.000 lei** prevăzut la art. 152, alin. (1) din Codul fiscal (119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro anual la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării).

Conform prevederilor art. 152, alin. (6) și art. 153, alin. (1) din Codul fiscal, în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv până la data de 10 februarie 2009, contribuabilul avea obligația solicitării înregistrării ca plătitor de TVA la organul fiscal.

Întrucât aceasta obligație nu a fost îndeplinită de către contribuabil în termenul legal, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, acte normative în vigoare la data depășirii plafonului de scutire (ianuarie 2009), organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA colectata pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale, respectiv începând cu data de 01 martie 2009 (prima zi a lunii următoare lunii februarie 2009 în care persoana impozabilă trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA) și până la 31 decembrie 2012.

Conform prevederilor art.137 alin.(1) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea beneficiarului.

Astfel, la stabilirea obligatiei de plata privind TVA în suma de **y lei** aferenta perioadei 01.06.2011 - 31.12.2012, organele de inspectie fiscala au avut în vedere veniturile realizate de contestator din vânzarea cerealelor în suma totala de **y lei**, la care s-a aplicat cota standard de TVA de 24% prevazuta la art. 140 alin.(1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate, rezulta ca d-lui X i se aplica toate prevederile legale sus mentionate, care dovedesc faptul ca începând cu luna martie 2009, acesta are calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru veniturile realizate din vânzarea cerealelor, activitate cu caracter de continuitate, deci avea obligatia sa se înregistreze la organul fiscal teritorial ca platitor de TVA ca urmare a depasirii plafonului de scutire de TVA, având obligatia colectarii taxei asupra veniturile obtinute dupa aceasta perioada.

D-l X nu contestă faptul că începând cu date de 01 martie 2009 avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, deci nu contestă și TVA de plată în sumă de y lei datorată pentru perioada martie 2009 - mai 2011, ci contestă doar TVA de plată în sumă de **y lei** aferentă perioadei ianuarie 2011 - decembrie 2012, susținând că începând cu data de 01 iunie 2011 beneficiază de prevederile privind măsurile de simplificare (taxarea inversă) pentru operatiunile de livrare de cereale, care i-ar fi dat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor realizate.

Însă, în cazul de față nu se aplică măsurile de simplificare, întrucât nu este îndeplinită condiția ca d-l X să fie înregistrat în scopuri de TVA în perioada iunie 2011 - decembrie 2012. Menționăm că, în conformitate cu prevederile art. 160 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, condiția obligatorie pentru aplicarea măsurii de simplificate (taxării inverse) este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de T.V.A.

“[...]ART. 160 Măsuri de simplificare

(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de T.V.A. conform art. 153.[...]”

Astfel, întrucât în perioada supusa inspecției fiscale, dl X nu a fost înregistrat ca platitor de T.V.A., nu poate beneficia de aceste prevederi legale.

Contestatorul nu poate beneficia de dreptul de deducere a T.V.A. din perioada verificată, întrucât nu a fost înregistrat în scopuri de T.V.A., însă așa cum menționează organele de inspecție fiscală în raportul încheiat, acesta are dreptul ca în primul decont de T.V.A. depus sau într-un decont ulterior, să evidențieze ajustările de T.V.A., conform prevederilor art. 159 din Codul Fiscal și pct. 81² alin (4) și (5) din normele metodologice.

În concluzie, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de y lei, devenită TVA de plată, din care se contestă TVA de plată în sumă de y lei aferentă veniturilor realitate din vânzarea cerealelor din perioada iunie 2011 - decembrie 2012 în sumă de y lei, motiv pentru care **contestatia urmează sa fie respinsa ca neîntemeiată**.

De asemenea, potrivit principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*", **se va respinge ca neîntemeiată contestatia** și pentru accesoriile aferente TVA de plată în sumă totală de y lei (y lei + y 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.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulată de dl X din mun. ... jud., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../22.08.2013*, 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 **y lei** reprezentnd:

- TVA de plată y lei
- Accesorii aferente TVA de plată y lei

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor 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.