

D E C I Z I A nr.298/127/25.02.2014

privind soluționarea contestației formulate de domnul X din Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../15.11.2013

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../23.12.2013 de către Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, Inspecție fiscală asupra contestației formulate de domnul X, cu domiciliul în localitatea ... județul Timiș, împotriva Deciziei de impunere nr.../30.09.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Inspecția fiscală și care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Decizia de impunere nr.../30.09.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.09.2013.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura contestatorului.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.207 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea deciziei de impunere, apreciind că în calitate de producător agricol, nu avea obligația și nici posibilitatea de a încasa TVA în momentul vânzării cerealelor, taxa fiind determinată și colectată de către cumpărător.

În ceea ce privește legalitatea modului de desfășurare a inspecției fiscale, organul fiscal a dispus cu rea-credință măsurile care fac obiectul deciziei atacate din moment ce, deși avea obligația legală de a dispune înregistrarea din oficiu a subsemnatului în vederea achitării TVA, acesta nu și-a îndeplinit această obligație, ci a lăsat, înainte să acționeze, să treacă o perioadă suficientă de timp pentru a colecta o sumă considerabil mai mare decât aceea care ar fi constituit debitul dacă ar fi procedat mai devreme la înregistrare.

Astfel, potrivit art.153 alin.7 din Codul fiscal, organul fiscal este

obligat să dispună înregistrarea din oficiu a persoanelor care, deși aveau obligația de a se înregistra, nu și-o îndeplineau.

Având în vedere caracterul imperativ al acestei norme, aprecieză că înregistrarea din oficiu a subiecților de drept nu era o facultate, ci o obligație, mai ales în contextul în care organul fiscal avea acces la informațiile necesare identificării unor astfel de subiecți de drept și chiar a fost sancționat contravențional data de 31.05.2011 pentru neînregistrarea în scopuri de TVA.

Prevederile art.94 alin.1 din Codul de procedură fiscală, stabilesc ca obiect al inspecției fiscale "verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili".

Calitatea de contribuabil - persoană înregistrată în scopuri de TVA - se dobândește fie prin înscrierea voluntară în Registrul contribuabililor, realizată de către persoanele care desfășoară activități taxabile, fie prin înregistrarea din oficiu de către organul fiscal a acestor persoane.

Conform art.78 alin.3 din Codul de procedură fiscală "datele din registrul contribuabililor pot fi modificate din oficiu ori de câte ori se constată că acestea nu corespund stării de fapt reale și vor fi comunicate contribuabililor".

Potrivit acestui text legal, organul fiscal are posibilitatea, de câte ori consideră că o persoană nu este înregistrată în Registrul contribuabililor, să procedeze din oficiu la această înregistrare, efectuând modificările corespunzătoare în Registrul contribuabililor și, mai mult, înștiințând pe contribuabil despre acest lucru.

În contextul în care organul de control nu a procedat la efectuarea acestor formalități, nedispunând înregistrarea subsemnatului în scopul plății de TVA, aprecieză că acesta nu avea dreptul, din punct de vedere procedural, de a efectua controlul fiscal în speță, întrucât nu pot constitui subiecți ai controlului persoane care nu au calitatea de contribuabili.

În ceea ce privește atingerea plafonului de scutire de TVA, înțelege să învedereze faptul că, în stabilirea obligațiilor fiscale, organul fiscal nu a ținut cont de dispozițiile legale care reglementează măsurile de simplificare și aplicarea taxării inverse.

Astfel, în acord cu dispozițiile art.160 alin.2 lit.c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, taxarea inversă se aplică și operațiunilor care au ca obiect livrarea cerealelor expres indicate în textul legal și care reprezintă întocmai obiectul activităților agricole desfășurate.

Având în vedere această dispoziție legală imperativă, în calitate de producător agricol, nu avea obligația și nici posibilitatea de a încasa TVA în momentul vânzării cerealelor, taxa nemaifiind plătită la fiecare etapă a ciclului comercial.

Potrivit sistemului taxării inverse, nu producătorul, ci beneficiarul este

cel care colectează taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu cereale. Prin urmare, prețul efectiv primit nu includea și TVA, aceasta fiind determinată și ulterior colectată de cumpărător.

În acest context, este evident faptul că stabilirea debitului în cuantum de ... lei, este nelegală, din moment ce nu s-au produs consecințe fiscale bugetare negative.

Pe de altă parte, includerea nejustificată a TVA în prețul primit efectiv, este o practică eronată din punct de vedere juridic, contrară dispozițiilor Codului civil - dreptul comun în materie de vânzare-cumpărare.

Astfel, în contextul în care obiectul tranzacțiilor era reprezentat de contracte de vânzare-cumpărare de cereale cărora li se aplica sistemul taxării inverse, singura concluzie la care trebuia să ajungă organul fiscal era aceea că TVA nu era inclusă în prețul de vânzare.

Includerea taxei pe valoarea adăugată în prețului indicat prin contractul de vânzare-cumpărare semnifică o modificare a obiectului contractului de vânzare-cumpărare, fără acordul părților, ceea ce, în lumina dispozițiilor Codului civil atrage sancțiunea nulității absolute.

În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere, acestea fiind accesorii ale creanțelor fiscale, urmează soarta creanței principale, neputând exista accesorii în contextul în care nu mai există debitul principal.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 30.09.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../30.09.2013 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș, Inspecție fiscală, urmare efectuării inspecției fiscale care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2008 - 30.06.2013, au constatat următoarele:

Contribuabilul desfasoara pe teritoriul Romaniei operatiuni impozabile, care intra in sfera de aplicare a TVA, indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art.126 literele a)-d) din Codul fiscal, respectiv producerea si vanzarea de cereale, catre beneficiari persoane juridice, stabilite in Romania, dobandind calitatea de persoana impozabila, asa cum prevede art.125 ¹ alin.1 punctul 18 si art.127 alin.1 si alin.2, coroborate cu prevederile art.127 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În perioada 01.01.2008 - 30.06.2013 activitatea economica a fost desfasurata de contribuabil ca producator agricol, fiind inregistrat la APIA Timis cu codul de exploatare nr. ...

În perioada 01.01.2008 - 30.06.2013 persoana fizica X a efectuat livrari de cereale catre SC Y SRL, SC Z SRL, SC W SRL, SC Q SRL și SC K SRL, care sunt declarate de platitorii de venit in declaratia informativa 205, neintocmind documente de livrare.

Din borderourile de achizitie transmise de beneficiari, s-a constatat ca

Stoianov Ivan a efectuat livrari de cereale inainte de a se inregistra in scopuri de TVA, dupa cum urmeaza:

In anul 2008, catre SC Y SRL, total vanzari comunicate în sumă de ... lei.

In anul 2009, catre SC Y SRL, total vanzari comunicate în sumă de ... lei.

In anul 2011, catre SC Y SRL și SC RC W SRL, total vanzari comunicate în sumă de ... lei.

In anul 2012, catre SC Y SRL, total vanzari comunicate în sumă de ... lei.

Din evidenta APIA Timis in anul 2008, persoana fizică X lucreaza o suprafata de ... ha.

In functie de productia medie comunicata de Directia pentru Agricultura Timis, pretul mediu comunicat de Consiliul local Timis și pe baza metodelor indirecte de determinare a bazei impozabile prevazute de art.2 lit.d) din OMF nr.3389/2011, organul de control a stabilit ca persoana fizica impozabila X a depasit plafonul de scutire TVA in cursul lunii iulie 2008 prin livrarea productiei de grau si orzoaica direct din camp, realizand o cifra de afaceri de ... lei, avand obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art.152 alin.6 și art.153 alin.1 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pana la data de 10.08.2008 si sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.09.2008.

La infiintarea sa ca persoana impozabila, domnul X nu a declarat inceperea activitatii sale asa cum prevede art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2008.

Avand in vedere faptul ca persoana impozabila nu a intocmit documente de livrare, respectiv facturi asa cum prevede art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nici evidente corecte si complete asa cum prevede art.156 din legea Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si nici jurnale de vanzari asa cum prevede punctul 62 (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea art.152 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a fost determinata de organul de control prin estimare, în baza OMF nr.3389/2011.

Contribuabilul verificat este inregistrat ca si platitor de TVA cu intarziere, prin optiune, conform art.153 alin.1 lit.a) punctul 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu data de 19.06.2013, fiindu-i atribuit codul de inregistrare in scopuri de TVA ...

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei de impunere estimată pentru TVA aferentă livrarilor efectuate dupa data de 01.11.2008, în sumă totală de ... lei, astfel:

- baza de impozitare estimata pentru anul 2008 ... lei
- baza de impozitare estimata pentru anul 2009 ... lei
- baza de impozitare estimata pentru anul 2010 ... lei
- baza de impozitare estimata pentru anul 2011 ... lei
- baza de impozitare estimata pentru anul 2012 ... lei

și a TVA stabilita suplimentar, aferenta bazei de impunere estimata, în sumă totală de ... lei, astfel:

- TVA stabilit suplimentar pentru anul 2008 ... lei
- TVA stabilita suplimentar pentru anul 2009 ... lei
- TVA stabilita suplimentar pentru anul 2010 ... lei
- TVA stabilita suplimentar pentru anul 2011 ... lei
- TVA stabilita suplimentar pentru anul 2012 ... lei.

Prin necolectarea și nevirarea TVA în suma de ... lei aferenta livrarilor în suma de ... lei, pentru care nu au fost întocmite niciun fel de documente, contribuabilul încalca prevederile art.155 alin.1, art.140 alin.1, art.137 alin.1 lit.a) și art.150 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organul de control a constatat că persoana fizică a livrat cereale pentru care au fost întocmite borderouri de achiziții de către cumpărători, persoana juridică înregistrată în scopuri de TVA (SC Y SRL și SC W SRL), în valoare de ... lei, pentru care contribuabilul nu a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind înregistrat în scopuri de TVA și neaplicând regimul normal de taxare.

Pentru baza impozabilă de ... lei aferenta livrarilor de cereale efectuate după data de 01.09.2008, înscrisă în documentele de livrare, respectiv în borderourile de achiziție, fără aplicarea regimului special de scutire, organul de control a colectat o TVA în suma de ... lei, conform prevederilor art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% și 24% asupra bazei impozabile determinată conform prevederilor art.137 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, în baza prevederilor punctului 62 (2) din HG nr.44/2004 dat în aplicarea Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în perioada în care persoana impozabilă avea obligația să aplice regimul normal de taxare, organul de control a colectat TVA suplimentar în sumă de ... lei, astfel:

- TVA colectată suplimentar în suma de ... lei, ca urmare a estimării veniturilor conform art.67 din OG nr.92/2003 și a Ordinului ANAF nr. 3389/03.11.2011, în timpul controlului, a producției pentru culturile de grau, floarea soarelui, porumb, orz și orzoaica, în condițiile în care organul de control a constatat că produsele și livrarile de cereale nu au fost înregistrate în evidența fiscală și contabilă și nu au fost facturate livrarile de produse

agricole efectuate de contribuabil. Metoda aleasa de echipa de inspectie fiscala este metoda produsului/serviciului si a volumului, respectiv compararea productiei realizate cu productia medie comunicata de institutii abilitate.

- TVA colectat suplimentar in suma de ... lei, aferenta livrarilor de cereale pe baza de borderouri, fara intocmirea de facturi catre SC Y SRL si SC W SRL, incalcand prevederile art.150 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In fisa de evidenta pe platitor, persoana impozabila X, are inregistrata la data de 25.07.2013 o suma negativa de TVA de ... lei, care corespunde cu suma negativa inscrisa in decontul de TVA depus pentru luna iunie 2013.

Pentru diferenta de TVA in suma de ... lei, datorata de contribuabil si neachitata, au fost calculate obligatiile fiscale accesorii in suma totala de ... lei, din care conform prevederilor art.119 si 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, majorari de intarziere si dobanzi in suma de ... lei si conform prevederilor art.120¹ alin.1 si alin.2 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestator și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.09.2008 - 19.06.2013, constând în vânzarea producției de cereale, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

In fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat în perioada 01.01.2008 - 19.06.2013 livrări de bunuri care au avut ca obiect vânzarea producției de cereale, devenind persoană impozabilă și desfășurând activitate economică conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a depășit în cursul lunii iulie 2008 plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.08.2008,

conform art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate și având în vedere pct.62 alin.(2) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X avea obligația să aplice taxa pe valoarea adăugată la livrările producției de cereale începând cu data de 01.09.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.09.2008 și data de 19.06.2013, data la care petentul a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, pentru livrările producției de cereale efectuate după data de 01.09.2008, data la care acesta trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să se comporte ca atare, prin aplicarea cotei de 19% și 24% la baza de calcul constituită din încasările obținute din vânzarea producției de cereale, în valoare de ... lei .

Contribuabilul verificat este înregistrat ca și plătitor de TVA cu întârziere, prin opțiune, conform art.153 alin.1 lit.a) punctul 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 19.06.2013, fiindu-i atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA ...

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2);”

Potrivit acestor prevederi legale, din punct de vedere al taxei, sunt operațiuni impozabile în România, livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a - lit.d art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“2. (1) În sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.”

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că persoana fizică X este o persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate, constând în vânzarea producției de cereale, în scopul obținerii de venituri, respectiv operațiuni impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Inregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA a fost reglementată la art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de 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;”

In ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(2) stipulează:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art.141 alin.(2) lit.a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

iar potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ :

“(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.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la

sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată în sensul prevederilor legale, este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(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:

...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 fiscale competente 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 în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

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 în scopuri de TVA, după înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, 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 la care a fost înregistrată.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la 2008:

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

*) Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.58/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 140 se modifică și va avea următorul cuprins:

Art.140 *“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

Aceste prevederi se coroborează cu pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la 2008, care stipulează:

“23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Norme metodologice în forma aplicabilă la 2010:

“23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei ...”

Totodată, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii 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.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 30.09.2013, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada supusă verificării 01.01.2008 - 30.06.2013 persoana fizică a efectuat mai multe tranzacții constând în vânzarea producției de cereale, obținând venituri și dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că persoana fizică X a depășit în cursul lunii iulie 2008 plafonul prevăzut de regimul special de scutire, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să aplice taxa pe valoarea adăugată la tranzacțiile cu cereale începând cu data de 01.09.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.09.2008 și data de 19.06.2013, data la care petentul a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile efectuate după data de 01.09.2008, data la care acesta trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să se comporte ca atare, prin aplicarea cotei de 19% și respectiv 24% la baza de calcul constituită din încasările obținute din vânzarea producției de cereale.

Având în vedere faptul că, persoana impozabilă nu a respectat prevederile art.155 alin.1 și art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că nu a emis facturi și nu a ținut evidențe corecte și complete ale operațiunilor economice desfășurate, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, a fost determinată de organul de inspecție fiscală, astfel:

- ... lei - prin estimare, conform prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 și a OANAF nr.3389/03.11.2011.
- ... lei - pe baza borderourilor de achiziții întocmite de către cumpărători, persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA.

Pe cale de consecință, contestatorul, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada verificată a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la operațiunile efectuate de persoana fizică în perioada verificată, se reține că persoana impozabilă X, a realizat în cursul lunii iulie 2008 o cifră de afaceri din vânzarea cerealelor superioară plafonului de scutire de 35.000 euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.08.2008, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA considerându-se valabilă începând cu data de 01.09.2008 potrivit prevederilor pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor

comerciale derulate, rezultă că operațiunile efectuate de către contestator intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro.

Referitor la susținerile contestatorului cu privire la legalitatea modului de desfășurare a inspecției fiscale și potrivit cărora, organul de inspecție fiscală nu avea dreptul din punct de vedere procedural să efectueze controlul fiscal atâta timp cât nu a dispus înregistrarea în scopuri de TVA, se reține că, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, după înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, 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 la care a fost înregistrată.

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că inspecția fiscală a fost efectuată cu respectarea prevederilor legale în vigoare în ceea ce privește modul de lucru a acestora, atâta timp cât petentul avea obligația legală să solicite îndeplinirea tuturor obligațiilor legale în ce privește înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, începând cu data de 01.09.2008.

Efectuarea inspecției fiscale a fost posibilă având în vedere că potrivit prevederilor art.95 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitor la “Persoanele supuse inspecției fiscale”:

"Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege".

De asemenea, prin Ordinul ANAF nr.1415/2009 s-a aprobat modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, încheiat la persoane fizice, precum și al Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Ori, având în vedere activitatea desfășurată de către petent, în urma căreia acesta avea obligații de natura celor precizate de dispozițiile legale citate mai sus, organul de inspecție fiscală era îndreptățit pentru efectuarea unei astfel de activități din competența sa de activitate.

Prin urmare, așa cum rezultă din cuprinsul prezentei, petentul avea obligația legală să solicite îndeplinirea tuturor obligațiilor legale în ce privește înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, evidențierea operațiunilor economice efectuate, determinarea, declararea și achitarea obligațiilor fiscale aferente activității desfășurate, ori organele de inspecție fiscală nu au făcut altceva decât să constate neîndeplinirea prevederilor legale de către aceasta și să ia măsurile legale ce se impun în astfel de situații.

De asemenea, afirmațiile contestatorului potrivit cărora, în stabilirea obligațiilor fiscale, organul fiscal nu a ținut cont de dispozițiile legale care reglementează măsurile de simplificare și aplicarea taxării inverse, nu sunt justificate. Din acest punct de vedere apreciem că stabilirea obligației fiscale suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în sarcina petentului a fost efectuată cu respectarea dispozițiilor legale.

În acest sens, facem trimitere la dispozițiile art.160 “Măsuri de simplificare” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. *Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art.153.*”

Astfel, în accepțiunea Codului fiscal, condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

Ori, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în perioada cuprinsă între data de 01.01.2008 și data de 19.06.2013, data la care petentul a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, persoana fizică X a desfășurat activitate economică pentru care trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, conform art.153 din Codul fiscal.

Astfel, la momentul livrării cerealelor efectuate în perioada 01.09.2008 - 19.06.2013, persoana fizică X nu a fost înregistrată în scopuri de TVA, deși avea această obligație începând cu data de 01.09.2008.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului TVA în sumă de ... lei aferentă livrării de cereale,

astfel că, potrivit prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu pct.11.1 lit.a din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “*Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X, împotriva Deciziei de impunere nr.../30.09.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.09.2013 de către organele de inspecție fiscală ale AJFP Timiș, Inspecție fiscală, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

B. În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei (... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și ... lei reprezentând penalități de întârziere) aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că, petentul nu aduce niciun fel de argumente privind cuantumul majorărilor de întârziere, data de la care au fost calculate majorările de întârziere, baza de calcul a acestora, numărul de zile de întârziere și cota aplicată.

În consecință, față de cele reținute, acestea se datorează în condițiile în care sunt accesorii debitului datorat, precum și principiului de drept, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr. _____, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul X împotriva Deciziei de impunere nr.../30.09.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 30.09.2013 de către Inspecția fiscală și care vizează suma de totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie se comunică la:

- domnul X din Timișoara
- Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, Inspekția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.450/2013

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,