

**R OMÂNIA**  
**TRIBUNALUL BOTOȘANI**  
**Sectia a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal**  
**Şedința publică din 08 mai 2018**  
**Completul constituit din:**  
**Președinte – Ungureanu Mihaela**  
**Grefier – Ungureanu Gabriela**

Sentința nr. 171

La ordine judecarea acțiunii având ca obiect „contestație act administrativ fiscal” formulată de reclamantele P... „...” și „...” PRIN C... și în eprinderea individuală „C...” PRIN C... ambele cu sediile în com./sat C... I..., județul Botoșani în contradictoriu cu părătele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu sediul municipiul Iași, Str. Anastasie Panu nr. 26, Iași, cod 700020 și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani cu sediul în mun. Botoșani, str. Piața Revoluției, nr. 5, jud. Botoșani.

La apelul nominal, făcut în ședință publică, se prezintă avocat Modreanu Mihaela pentru reclamante, lipsă fiind reprezentanții părătelor.

Procedura de citare este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul cauzei de către grefierul de ședință, care învederează instanței următoarele:

- prima are ca obiect „contestație act administrativ fiscal”;
- stadiul procesului: fond;
- procedura de citare a părților este legal îndeplinită;
- instanța ia act de faptul că părăta a depus la dosar, prin intermediul registraturii „Concluzii scrise”.

Avocat Modreanu Mihaela pentru reclamante, arată că nu mai are alte cereri sau probe de formulat în cauză.

Văzând că nu mai sunt cereri de formulat sau alte incidente de soluționat, instanța în temeiul art. 392 Noul Cod de procedură civilă deschide dezbatările asupra fondului cauzei acordând cuvântul părții prezente pentru a-și susține cererea și apărările formulate în proces.

Avocat Modreanu Mihaela pentru reclamante solicită admisarea în parte a acțiunii, conform concluziilor scrise cele le depune la dosar, având în vedere că există diferențe între petiția inițială al acțiunii introductive și calculele expertizei efectuate în cauză. Astfel arată că reclamanta își menține primele două capete de cerere, așa cum au fost formulate, în sensul că solicită anularea, în tot a Deciziei nr. .../03.2017 emisă de prima părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../7 din 23.04.2015 și anularea, în tot, a Deciziei de impunere nr. .../2 din 23.04.2015 emisă de cel de al doilea părăt. În privința capetelor de cerere 3 și 4 solicită: anularea, în parte pentru suma de ... lei a Deciziei nr. .../03.2017 emisă de prima părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../1 din .../4.2015; anularea, în parte, pentru aceeași sumă de ... lei, a Deciziei de impunere nr. .../1 din .../04.2015 emisă de cel de al doilea părăt. Diferența dintre petiția inițială și cea de față provine din faptul că expertul desemnat în cauză, spre deosebire de expertul desemnat în dosarul penal, a stabilit că fiind datorată de către PFA nu numai suma de ... lei TVA, ci și sumele de ... lei dobânzi/majorări și respectiv ... lei penalități. În privința capetelor de cerere 5 și 6, arată că își menține petiția inițială și solicită: anularea, în tot a deciziei nr. .../03.2017 emisă de prima părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../7/1 din .../04.2015; anularea, în tot, a Deciziei de impunere nr. .../7/1 din .../04.2015 emisă de cea de a doua părătă, cu privire la capetele de cerere 7 și 8, arată că își modifică petiția inițială și solicită anularea, în parte,

pentru suma de , a Deciziei nr. 5 .03.2017 emisă de prima părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 5/2 din 23.04.2015 și anularea, în parte, pentru aceeași sumă de lei a Deciziei de impunere nr. 57/2 din 23.04.2015. Diferența dintre petitul inițial și cel de față provine din faptul că expertul desemnat în cauză a stabilit că datorează pentru anul 2013 impozit pe venit în sumă de lei la care se adaugă lei dobânzi/majorări și lei penalități, deci în total suma de lei, spre deosebire de expertul desemnat în dosarul penal care a stabilit un impozit pe venit suplimentar de lei. Totodată arată că își menține capătul de cerere privind obligarea părătelor la plata cheltuielilor de judecată conform chitanțelor ce le depune la dosar.

În temeiul art. 394 Noul Cod procedură civilă, instanța declară dezbatările închise și reține cauza spre soluționare.

### TRIBUNALUL,

#### Asupra acțiunii de față;

Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Botoșani – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la data de 11.05.2017, reclamantele P.F.A. " " prin C. Maria și Întreprinderea Individuală " " prin C. " în contradictoriu cu părâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani a solicitat ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună următoarele:

- anularea, în tot, a Deciziei 10.03.2017 emisă de prim-părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 5/2 din 23.04.2015 ;
- anularea, în tot, a Deciziei de impunere nr. 56/2 din 23.04.2015 emisă de secund-părătă;
- anularea, în parte, pentru suma de lei ( lei - lei) a Deciziei nr. 0.03.2017 emisă de prim-părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. din 23.04.2015 ;
- anularea, în parte, pentru aceeași sumă de lei , a Deciziei de impunere nr. 1 din 23.04.2015 emisă de secund - părătă ;
- anularea, în tot, a Deciziei nr. 16.03.2017 emisă de prim-părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. din 23.04.2015 ;
- anularea, în tot, a Deciziei de impunere nr. 1 din 23.04.2015 emisă de secund - părătă;
- anularea, în parte, pentru sumă de lei ( lei - lei), a Deciziei nr. 6.03.2017 emisă de prim-părătă, prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. din 23.04.2015 ;
- anularea, în parte, pentru aceeași sumă de lei a Deciziei de impunere nr. 6 din 23.04.2015;
- obligarea părătelor la plata cheltuielilor de judecată.

În motivarea cererii de chemare în judecată reclamanta a arătat că și-a desfășurat activitatea mai întâi în regim de I ( ), până la data de 20.05.2010, fiind autorizată pentru " comerț cu amănuntul în magazine specializate a produselor alimentare ". Ulterior, începând cu data de 02.06.2010 și până la data de 28.05.2014, și-a desfășurat activitatea în regim de II (întreprindere individuală ), fiind autorizată pentru „comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare , băuturi și tutun” .

Aceste două entități au fost supuse unei inspecții fiscale după cum urmează: PFA pentru perioada 1.01.2010 - 30.06.2010, iar II pentru perioada 1.06.2010-31.12.2013.

Urmare a inspecției fiscale, în sarcina suplimentare prin două decizii de impunere astfel :

- prin Decizia de impunere nr. din 23.04.2015 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de lei reprezentând: lei impozit pe venit; lei dobânzi/majorări întârziere aferente impozitului pe venit; lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit; lei contribuție CASS; lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției CASS; lei penalități de întârziere aferente contribuției CASS.

- prin Decizia de impunere nr. IV/6457/1 din 21.04.2015 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de 100 lei reprezentând: 100 lei TVA; 100 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și 100 lei penalități de întârziere aferente TVA.

Totodată, în sarcina fiilor săi A s-au stabilit obligații fiscale suplimentare prin alte două decizii de impunere astfel:

- prin Decizia de impunere nr. IV/6457/1 din 21.04.2015 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de 100 lei reprezentând: 100 lei TVA; 100 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și 100 lei penalități de întârziere aferente TVA;

- prin Decizia de impunere nr. I/6/2 din 23.04.2015 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de 100 lei reprezentând: 102 lei impozit pe venit; 2,934 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit; 100 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit; 100 lei contribuție CASS; 100 lei dobânzi/majorări întârziere aferente contribuției CASS; 100 lei penalități de întârziere aferente contribuției CASS; 100 lei CAS; 100 lei dobânzi/majorări întârziere aferente CAS și 100 lei penalități de întârziere aferente CAS.

În paralel, a fost sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, fiind întocmit ds. nr. 100/1.015.

Reclamanta arată că, împotriva celor patru decizii de impunere a formulat contestații administrative, dar soluționarea acestor contestații a fost suspendată până la soluționarea definitivă a dosarului penal.

Prin Ordonanța nr. 100/1.015 din 21.07.2016, s-a dispus clasarea cauzei, reținându-se că, în privința PFA, fapta nu prezintă pericolul social al unei infracțiuni în condițiile în care prejudiciul real cauzat bugetului de stat a fost de numai 100 lei pe care l-a achitat în timpul cercetărilor, iar în privința II, s-a reținut că fapta nu a fost comisă cu forma de vinovătie prevăzută de lege, prejudiciul real fiind în sumă de 807 lei, de asemenea achitat.

Arată reclamanta că, împotriva acestei ordonanțe de clasare AJFP BOTOȘANI nă a formulat plângere la instanță, ordonanța rămânând definitivă atât sub aspectul laturii penale cât și sub aspectul prejudiciul real reținut și stabilit printr-o expertiză de specialitate.

După soluționarea definitivă a dosarului penal, soluționarea contestațiilor a fost reluată, dar contestațiile au fost respinse în totalitate, nefiind luate în considerare concluziile expertului din dosarul penal, ci punctul de vedere exprimat de AJFP BOTOȘANI cu privire la acest raport, precum și constatăriile inspectorilor fiscale care nu au ținut cont de toate documentele din evidența contabilă a societății.

Susține reclamanta că atât deciziile de soluționare a contestațiilor administrative cât și deciziile de impunere sunt nelegale, cu distincțiile făcute în petiția acțiunii, pentru considerentele următoare

Cu referire la Deciziile de impunere nr. IV/6/2 din 23.04.2015 și nr. I/6/1 din 23.04.2015, precum și cu privire la primele două decizii menționate în petiția acțiunii prin care au fost respinse contestațiile formulate, reclamanta arată următoarele:

Diferențele de obligații fiscale au fost stabilite fără constatarea prealabilă a stării de fapt fiscale reale pentru 100 lei, ori cu interpretarea nelegală și trunchiată a unor înregistrări din evidența contabilă a entității.

A. Pentru impozitul pe venit și contribuțiiile privind asigurările sociale de sănătate:

Expertiza efectuată în dosarul penal a demonstrat că inspecția fiscală nu a acceptat corectarea și nu a diminuat valoarea încasărilor evidențiată în rapoartele zilnice și cumulate, generate de casa de marcat, calculând astfel TVA colectată de 100 lei în plus față de cea legal datorată, pentru încasări ce nu au existat în fapt în valoare de 200 lei.

La calculul venitului brut, expertiza a luat în calcul aceste diferențe și a diminuat valoarea totală a încasărilor cu aceeași valoare de 200 lei. De asemenea, expertiza a recalculat venitul brut impozabil și ca urmare a calculului eronat al TVA colectată, efectuat de inspecția fiscală pentru încasările totale de 1000 lei din lunile noiembrie și decembrie 2010, prin faptul că nu a aplicat procedeul sutei mărite, calculând 1000 lei (1000 x 200 : 100) în loc de 1000 lei (1000 x 100 : 100)

Expertiza a mai constatat că pentru anul 2013, inspecția fiscală nu a luat în calcul întreaga valoare a vânzărilor efectuate în sumă de 1.771 lei, din care TVA 700 lei, evidențiată în casa de marcat. Față de sumele înregistrate în casa de marcat în anul 2013, inspecția fiscală a luat în calcul numai suma de 1.071 lei din care TVA colectată în sumă de 350 lei, mai puțin cu 350 lei, din care TVA=60 lei.

De asemenea, expertiza a recalculat cheltuielile deductibile pentru anul 2010, dat fiind că față de constatarea eronată a inspecției fiscale potrivit căreia II ar fi trebuit să devină plătitore de TVA mai târziu cu o lună (începând cu data de 01.11.2010) față de data corectă stabilită de expertiză (începând cu data de 01.10.2010), au fost majorate incorrect cheltuielile din luna octombrie 2010.

Totodată, pentru anul 2010, expertiza a însumat și cheltuielile deductibile ale PFA din perioada 1.01.2010 - 9.06.2010.

Pe baza tuturor documentelor contabile și prin corelarea corectă a acestora, expertiza a stabilit că stocul scriptic de marfă cu care PFA și-a încetat activitatea a fost de 3000 lei (4000 lei) și el reprezintă lipsă în gestiune în condițiile în care stocul faptic de marfă este 0. În stabilirea venitului impozabil pentru anul 2010, separat pentru veniturile realizate de PFA, inspectorii fisicali în mod greșit au adunat la veniturile brute stocul de marfă întrucât temeiul de drept în privința impozitului pe venit nu prevede impozitarea sumelor neîncasate. În spate, lipsa în gestiune în sumă de 1000 lei fără TVA) recalculată de expertiză (inspecția fiscală a stabilit 1000 lei fără TVA) nu a fost imputată și deci nici neîncasată.

Potrivit art. 48 alin. 7 lit.j) din Legea nr. 1/2003, cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare, nu sunt deductibile la calculul venitului net impozabil. Așadar, cheltuielile cu achiziția mărfurilor lipsă majorează valoarea venitului net impozabil realizat de PFA.

Cheltuielile cu achiziția mărfurilor aferente lipsei în gestiune de 1000 lei, au fost determinate prin însumarea cheltuielilor cu achiziția mărfurilor recepționate în valoare de 2000 lei, pentru care s-a achitat furnizorilor suma totală de 1000 lei fără TVA, din perioada anterioară datei de 9.06.2010, dată la care s-a stabilit lipsa în gestiune, așa cum rezultă din anexa nr. 7 la raportul de expertiză.

Expertiza a mai calculat și cheltuieli nedeductibile în sumă de 600 lei de natura cheltuielilor efectuate cu achiziția mărfurilor degradate, inventariate la PFA în sumă de 2000 lei (valoarea la preț cu amănuntul, inclusiv TVA) inventariate în 2010.

Refacând toate calculele, expertiza a stabilit că PFA nu datorează diferențe de impozit pe venit sau contribuții pentru asigurările de sănătate și în consecință nu datorează nici accesoriile calculate de inspecția fiscală.

#### B. Pentru taxa pe valoarea adăugată:

Prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit o diferență de 5 lei ca fiind aferentă stocului în valoare de 1000 lei rămas la 1 iunie 2010, dată la care unitatea și-a încetat activitatea. În acest sens, inspectorii fisicali au luat în considerare strict consemenările din Raportul de gestiune din data de 1.10.2010, ignorând în totalitate liste de inventar și procesele verbale puse la dispoziție.

Această diferență de taxă pe valoarea adăugată a fost stabilită greșit pentru faptul că în timpul inspecției fiscale dar și la încheierea acesteia, prin nota explicativă, susține reclamanta că a solicitat ca stocul de marfă rămas nevalorificat să fie corectat cu valoarea mărfurilor degradate, cu termen de valabilitate expirat, etc., constatăte pe bază de procese-verbale de la precedenta inspecție fiscală până la 30.10.2010, care sunt de 1000 lei pentru anul 2009 și de 1000 lei pentru anul 2010.

Potrivit prevederilor cuprinse la art. 128 al (8) lit. b) din Legea nr. 2003 privind Codul fiscal, bunurile de natură stocurilor degradate calitativ care nu mai pot fi valorificate, nu se consideră ca fiind livrate cu plată.

Expertiza efectuată în dosarul penal a reținut că, potrivit listelor de inventar din 10.11.2009, stocul faptic de marfă inventariat a fost de 1000 lei, din care 700 lei reprezintă c/v mărfurilor expirate. La aceeași dată de 10.11.2009, în Raportul de gestiune s-a evidențiat un stoc scriptic în valoare de 1000 lei, deci mai mare cu suma de 300 lei.

În consecință, rezultatele inventarului din data de 10.11.2009 nu au fost valorificate, nu s-a diminuat valoarea stocului scriptic cu lipsa în gestiune constată, situație confirmată și de Rapoartele de gestiune zilnice și respectiv, Registrul de încasări și plăți întocmite pentru perioada 10.11.2009 (data inventarului) — 30.06.2010 (sfârșitul perioadei de inspecție fiscală), în care nu s-a înregistrat nici o operatiune de valorificare a inventarului din 10.11.2009.

Pe de altă parte, potrivit proceselor verbale existente în evidență firmei, în perioada 20.05.2006 - 31.12.2009 s-a inventariat un stoc de marfă degradată și expirată în valoare de lei, fără însă ca în Rapoartele de gestiune întocmite pentru perioada 2006 — 2009 să se fi înregistrat ieșiri de natura mărfurilor degradate/expirate. Prin urmare, această valoare nu a fost scăzută din valoarea stocului scriptic , cu toate că marfa a fost scoasă din gestiune.

Rezultă că din totalul de ... lei (diferența în minus dintre valoarea stocului scriptic înscris în raportul de gestiune la data inventarului — 10.11.2009 și valoarea stocului inventariat), suma de ... lei reprezintă mărfuri degradate/expirate în perioada 20.05.2006 - 31.12.2009.

Atât valoarea de 1 lei cât și diferența de 1,6 lei ( $1,6 - 1 = 0,6$  lei) sunt aferente perioadei anterioare celei verificate de inspecția fiscală, astfel încât trebuie luate în considerare întrucât influențau rezultatul final al inspectiei.

Ulterior inventarierii din 10.11.2009, au mai fost inventariate mărfuri degradate/expirate din anul 2009 în valoare de , lei potrivit procesului verbal nr. 10.2009, dar nici această sumă și nici mărfurile degradate inventariate la 10.11.2009 în valoare de ? lei nu au fost scăzute din valoarea stocului scriptic consemnată în Raportul de gestiune.

Valoarea produselor degradate/expirate și inventariate în cele două procese verbale din anii 2009 și 2010, precum și mărfurile degradate inventariate la data de 10.11.2009 în valoare de 200.000 lei ( ) nu a fost scăzută din stocul scriptic luat în calcul de inspectia fiscală.

Expertiza a calculat valoarea corectă a stocului scriptic de marfa cu luarea în considerare a tuturor documentelor contabile din evidența firmei , stabilind că , la data de 9.06.2010 , înainte de efectuarea livrării de . . . lei la Liceul Sportiv și a transferului de marfa de . . . lei către II (valoarea calculată de PFA la nivelul prețurilor unitare de achiziție de la furnizor) este de lei ( . . . - 1 . . . lei - . . . lei).

Din acest stoc scriptic, PFA a transferat către lămarfa în valoare de lei și a livrat către Liceul Sportiv marfa în valoare de lei.

Expertiza a constatat că, în mod corect, pentru marfa transferată la "PFA" a întocmit factura la prețurile unitare la care marfa a fost cumpărată de la furnizor, valoarea facturată fiind de 1 65 lei. Valoarea de vânzare cu amănuntul, aferentă mărfurilor transferate, cu care s-a înregistrat în raportul de gestiune PFA, la data aprovizionării mărfurilor a fost de 1 65 lei. Cu această valoare, ce include și adăosul comercial al vânzătorului ar fi trebuit ca PFA să-și diminueze stocul scriptic din Raportul de gestiune, iar II să înregistreze în raportul de gestiune, pe baza receptiilor întocmite la data de 10.11.2010, intrări cu aceeași valoare — 1 65 lei. Marfa transferată de PFA a fost recepționată la II la același preț de vânzare cu amănuntul, la care a fost recepționată inițial de PFA, așa cum rezultă din notele de recepție centralizate în anexa nr. 1 la raportul de expertiză.

Cu toate acestea, potrivit RIF, în cazul transferului de marfa, inspecția fiscală, fără să se asigure de corectitudinea stocului scriptic de marfa evidențiat în Raportul de gestiune din

prin corelarea tuturor documentelor contabile, a diminuat stocul scriptic de marfa evidențiat în Raportul de gestiune din doar cu valoarea calculată la nivelul prețului de aprovizionare/livrare al furnizorului - - - ei, fără să tină cont că, initial, încărcarea în gestiune pentru aceste mărfuri transferate s-a efectuat la prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv adaosul PFA și TVA neeligibilă în sumă totală de

În concluzie, expertiza a stabilit că valoarea corectă a stocului scriptic de marfa al PFA la data de „ ” când și-a început activitatea a fost de „ ” lei, astfel încât TVA -ul aferent este de „ ” lei, sumă ce a fost achitată în timpul cercetărilor penale.

Cu referire la Deciziile de impunere nr. 111, din 11 iunie 1975, precum și cu privire la decizile prin care au fost respinse contestațiile formulate, reclamanta a arătat următoarele:

Diferențele de obligații fiscale au fost stabilită fără constatarea prealabilă a stării de fapt fiscale reale pentru II Ci N° 17, ori cu interpretarea nelegală și trunchiată a unor înregistrări din evidența contabilă a entității.

A. Cu privire la TVA :

Îi Ciocan Maria și-a început activitatea în fapt la data de 9.06.2010 când a primit marfa de la PFA C. N° 17, la valoare de vânzare cu amănuntul de 1.000,- lei.

Expertiza a constatat că în primul Raport de gestiune întocmit de II s-a evidențiat un sold inițial de 1.000,- lei în loc de 1.000,- lei, sold care nu poate fi luat în considerare fiind eronat întrucât reprezintă valoarea fără TVA și fără adăos comercial a mărfurilor preluate de la PFA sens în care s-a corectat acest sold inițial.

În continuare, expertiza a constatat că în perioada 24.02.2011 - 20.11.2013, persoanele cu atribuții de vânzare au sesizat erori privind 8 bonuri fiscale, fiind întocmite sesizări scrise, din cuprinsul acestora rezultând că în 3 cazuri s-a tastat eronat în casa de marcat prețuri mai mari decât prețul real de vânzare rezultat din notele de recepție, iar în celelalte 5 cazuri s-a tastat eronat o cantitate de marfa mult mai mare decât cea vândută în realitate și decât cea evidențiată în documentele contabile ca fiind întrată în gestiune.

Ori, inspecția fiscală nu a acceptat corectarea acestor erori și nu diminuat valoarea încasărilor generată de casa de marcat, calculând astfel TVA colectată de 1.000,- lei, în plus față de cea legal datorată.

În legătură cu înregistrarea ca plătitore de TVA, expertiza a constatat că în mod eronat II a făcut declarația începând cu data de 1.02.2011. Așa cum rezultă din RIF nr. 5.23.04.2015, organele de inspecție fiscală au considerat că II a depășit plafonul de 1.000 euro (1.000 lei) la data de când ar fi realizat o cifră de afaceri de 1.000 lei, fără a avea în vedere faptul că II și-a început activitatea la 2.06.2010 și că plafonul de scutire aferent perioadei rămase de la data începerii activității și până la data de trebuia recalculat proporțional cu această perioadă.

În RIF inspecția fiscală a calculat TVA de plată suplimentar, față de cea declarată și achitată de II în valoare de 200 lei care provine din colectarea TVA pentru vânzările din perioada noiembrie 2010 - ianuarie 2011, în sumă de 100 lei și TVA colectat de 400 lei pentru diferențele constatate între sumele încasate înregistrate în casa de marcat și vânzările evidențiate în Decontul de TVA - D 300.

Expertiza a recalculat plafonul de scutite proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului 2010, adică pentru 7 luni astfel : 1.000 lei/euro (curs la data de 1.2.2007) : 12 luni x 7 luni de funcționare = 1.000 lei.

Potrivit Registrului de încasări și plăți, II a depășit plafonul de scutire recalculat în luna august 2010, când a cumulat venituri din încasări de 1.000 lei, condiții în care avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA în 10 zile de la sfârșitul lunii august 2010, adică până pe 10.09.2010 (art. 153 alin.1 lit.b Cod fiscal).

Potrivit pct. 66 din Normele de aplicare a art. 153 Cod fiscal, în cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. 1, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu prima zi a lunii următoare (în spate 1.10.2010) celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. 1 lit.b Cod fiscal.

Prin urmare, expertiza a reținut în mod corect faptul că data la care trebuia solicitată înregistrarea era 10.09.2010, iar data de la care II devinea plătitore de TVA era 1.10.2010 și nu data de 1.11.2010 stabilită de inspecția fiscală.

Recalculând obligațiile fiscale de natura TVA în raport de data corectă de 01.10.2010, de stocul de marfă evidențiat la această dată în Raportul de gestiune și corectat, așa cum s-a arătat anterior, de TVA deductibilă pentru mărfurile achiziționate de la furnizori de către II, de corectarea erorilor din casa de marcat, expertiza a stabilit că TVA de plată este negativ, în valoare de — lei și în consecință bugetul de stat nu fost prejudiciat sub aspectul TVA.

B. Cu privire la impozitul pe venit:

Inspectia fiscală a calculat cheltuieli nedeductibile în sumă de 1.000 lei reprezentând plăți de natura TVA de plată evidențiate în Registrul de încasări și plăți, iar expertiza a considerat că sunt cheltuieli nedeductibile și cheltuielile efectuate cu achiziția bunurilor constatați lipsă în valoare de 1.000 lei la încheierea activității PFA, cheltuieli în sumă de 1.000 lei.

Iar potrivit, Capitolului IV: Registrele și formularele finanțier-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili în conducerea evidenței contabile în partidă simplă, litera B. Modelele și normele de întocmire și utilizare a formularelor finanțier-contabile, (I) REGISTRUL JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI (cod 14-1-1/b) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal Contribuabilii plătitorii de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.”

Pentru diferența de venit net în sumă de 22.477 lei, stabilită suplimentar, s-a calculat un impozit pe venit în sumă de 1.777 lei.

Totodată, având în vedere veniturile nete realizate de P.I. C. S. în anul fiscal 2010, organele de inspecție fiscală, au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate, aferentă acestora, în sumă de 1.111 lei (1.421.171 x 5,5%).

Potrivit art. 48 alin. (1) și alin.(2), lit. c) și art. 137, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120, art.120<sup>a</sup>, art. 121 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează bugetului de stat obligații fiscale suplimentare în sumă totală de 22.477 lei.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia inspecția fiscală, a luat în considerare un volum al cheltuielilor cu mărfurile în sumă de 1.111 lei, cât corespunde încasărilor efective din vânzarea mărfurilor nu și cele aferente stocului de 1.111 lei rămas la finele perioadei și tratat fiscal ca venituri, părtă arată că, contribuabilul nu a depus Declarația 200, privind veniturile realizate, în anul fiscal 2010 și că la stabilirea venitului net s-au aplicat prevederile pct. 52 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.”

De asemenea, potrivit pct. 48 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „[...]Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal.”

În ceea ce privește afirmația petentei ca în perioada verificată P.I. C. S., a înregistrat un volum total de cheltuieli cu salariile, contribuții, servicii terți, și altele, în sumă de 1.111 lei, iar în calculele efectuate pentru stabilirea venitului impozabil s-au cuprins cheltuieli în sumă de 1.111 lei, rezultând o diferență cuprinsă în plus de inspecția fiscală în sumă de 1.111 lei, acestea nu pot fi reținute întrucât, organele de inspecție fiscală au arătat că cheltuielile stabilite sunt cele efectuate în această perioadă, în conformitate cu documentele justificative care au fost confruntate cu Registrul - Jurnal de încasări și plăți, iar pe de altă parte contestatară nu a prezentat documente, calcule, situații, din care să rezulte o altă situație de fapt și de drept decât cea constatătă de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește raportul de expertiză finanțier fiscală judiciară din 10.03.2016 întocmit de expert contabil și consultant fiscal „Academie”, numită expert judiciar prin Ordonanța nr. 470/P/2015 din data de 07.12.2015 a Inspectoratului de Poliție Județean Botoșani, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, organele de inspecție fiscală au arătat în Punct de vedere cu privire la Raportul de expertiză finanțier fiscală judiciară transmis Inspectoratului de Poliție

Expertiza a constatat că în perioada de activitate a îl, s-au înregistrat venituri mai mici decât cele realizate în realitate, dar în același timp s-au înregistrat și cheltuieli mai mici decât cele efectuate în realitate, astfel încât diferența de impozit pe venit datorată este de 200 lei, sumă achitată în timpul cercetării penale.

Susține reclamanta că, împotriva raportului de expertiză părâtele nu au formulat obiecții, ci numai un punct de vedere, iar împotriva Ordonanței procurorului de clasare a cauzei părâtele nu au formulat plângere la instanță deși li s-a comunicat prin adresă că au acest drept.

Prin urmare, deși nu se bucură de autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, ordonanța procurorului rămasă definitivă este un mijloc important de probă în fața instanței civile, la fel și raportul de expertiză efectuat în dosarul penal.

Reclamanta și-a întemeiat acțiunea pe dispozițiile disp.art. 216 și 218 din vechiul Cod de procedură fiscală aplicabil și art. 453 Cod procedură civilă.

În susținerea acțiunii reclamanta a depus la dosar înscrișuri.

*În cadrul procedurii premergătoare fixării primului termen de judecată a depus la dosar Întâmpinare părâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani (filele 123 – 134 Vol.II dosar), prin care a solicitat respingerea acțiunii ca netemeinică, menținerea Deciziei nr. 100/03.2017, a Deciziei nr.*

*100/03.2017 emise de DGRFP Iași în soluționarea contestațiilor administrative formulate de P.F.A. Ciocan Maria împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 100/1/23.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 100/1 din 23.04.2015, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, a Deciziei nr. 100/03.2017, a Deciziei nr. 100/1/15.03.2017 emisa de DGRFP Iași în soluționarea contestație administrativă formulată de P.F.A. Ciocan Maria împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 100/1/23.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 100/1 din 23.04.2015, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, ca fiind legale și temeinice.*

I. Cu privire la:

A. Urmare a inspecție fiscale efectuata la PFA, de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani - Serviciul Inspectie Fiscală Persoane Fizice, pentru perioada 01.01.2010-30.06.2010, având ca obiectiv impozitul pe venit și contribuția de asigurări de sănătate prin Raportul de inspecție fiscală nr. 100/1 din 23.04.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual nr. 100/1/23.04.2015, s-a stabilit suplimentar în sarcina doamnei administrator al PFA diferențe de obligații fiscale în sumă totală de 200 lei.

Precizează părâta că, pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2010 - 30.06.2010, în baza documentelor puse la dispoziție de către reprezentantul persoanei fizice autorizate, au stabilit o diferență de venit net, în sumă de 200 lei, diferența de venit net stabilită în plus de organele de inspecție fiscală se datorează faptului că, PFA nu a declarat veniturile realizate în perioada ianuarie - iunie 2010, aferente stocului de marfă în sumă de 100 lei (100 lei/stoc nevalorificat - 100 TVA) și cheltuielilor nedeductibile în sumă de 100 lei, reprezentând contravaloarea obligației de plată a TVA, achitată conform chitanței nr. 100/1 din 2010, chitanță anexată în copie la dosarul contestației.

Astfel, la art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Iar în conformitate cu prevederile art. 65 din același act normativ:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricărora cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Județean Botoșani, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, cu adresa nr. din 21.04.2016, că își mențin constatăriile din Raportul de inspecție fiscală nr. din 23.04.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual nr. din 23.04.2015.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozitul pe venit în sumă de lei și contribuția de asigurări de sănătate în sumă de lei aferente diferenței de venit net în sumă de lei, în condițiile în care, PFA nu a declarat veniturile realizate în perioada ianuarie-iunie 2010 aferente stocului de marfă în sumă de lei (lei/stoc nevalorificat - lei/TVA) și a considerat suma de lei, reprezentând contravaloarea obligației de plată a TVA, achitată conform chitanței nr. din 01.01.2010, cheltuială deductibilă.

Potrivit prevederile art. 119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Astfel, pentru diferența de impozit pe venit în sumă de lei s-au calculat pentru perioada 25.05.2011 - 25.02.2015, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și pentru perioada 01.07.2013 - 25.02.2015, penalități de întârziere în sumă de lei.

Pentru diferența de contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 25.05.2011 - 25.02.2015, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de lei și pentru perioada 01.07.2013 - 25.02.2015, penalități de întârziere în sumă de lei.

B. Pentru perioada supusă verificării, 01.01.2010 - 30.06.2010 Organele de inspecție fiscală, au constatat că P.I.A. , a declarat o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei și o taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei, rezultând TVA de plată în sumă de lei.

Pentru această perioadă organele de inspecție fiscală au stabilit că soldul TVA de plată este în sumă de lei, aferent stocului de marfă, nevalorificat în sumă de lei [ lei/stoc - lei (lei + lei)], calculat ca diferență între stocul de marfă în valoare de lei (conform Raportului de gestiune anexat în copie xerox), existent la data închiderii activității, persoanei fizice autorizate, din care s-a scăzut marfa livrată către I.I. C.U.P. , C.U.P. , în sumă de lei și către Liceul cu Program Special, C.U.P. , în sumă de lei, (sume evidențiate în Jurnalul de vânzări).

Prin Raportul de Constatare înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. din 21.10.2015, inspectorii antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani, desemnați în baza ordonanței procurorului din data de 10.08.2015 pentru efectuarea unei constatări tehnico-științifice în dosar nr. din 2015, precizează că: (...) în Raportul de Gestiune, agentul economic și-a încheiat activitatea cu un stoc de marfă nevalorificat de lei din care a livrat marfă la I.I. C.U.P. C.U.P. în sumă de lei și Liceul de Program Special C.U.P. în sumă de lei. Facem precizarea că aceste sume sunt evidențiate în Jurnalul de Vânzări (...)."

Referitor la afirmația contestării, potrivit căreia diferența de taxă pe valoarea adăugată a fost stabilită greșit pentru faptul că în timpul inspecției fiscale dar și la încheierea acesteia, prin nota explicativă dată a solicitat ca stocul de marfă rămas nevalorificat să fie corectat cu valoarea mărfurilor degradate, cu termen de valabilitate expirat, etc., constatătate pe bază de Procese - verbale de la precedenta inspecție fiscală, până la data de 30.06.2010, părțile susțin că P.I.A. , nu a prezentat documente care să combată constatarilor organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, respectiv procese-verbale privind marfa degradată aferente perioadei verificate.

- 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 aii. 153 din Codul fiscal."

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că în cadrul unei datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de 10 lei, în condițiile nu a colectat TVA în perioada cuprinsă între data când trebuia să se fi înregistrat în scopuri de TVA și data înregistrării efective în scopuri de TVA.

De asemenea organele de inspecție fiscală au stabilit în perioada verificată o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentară în suma de 10 lei, aferentă diferențelor între valoarea vânzărilor/livrărilor de bunuri rezultate din rapoartele Z din casa de marcat și valoarea livrărilor consemnată în deconturile de taxă pe valoarea adăugată.

Petenta susține că în timpul inspecției fiscale a prezentat un număr de 9 referate întocmite de lucrătorii gestionari în care au fost explicate erorile comise la operarea în casa de marcat fiscală și potrivit căror s-a înregistrat o diferență nereală a vânzărilor în sumă de 100 lei pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă este de 10 lei și nu de 10 lei cât a consemnat inspecția fiscală.

Potrivit prevederile art. 16 din Normele Metodologice pentru aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 119 privind obligația agentilor economici de a utiliza aparatelor de marcat electronice fiscale aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 479 din 18 aprilie 2003 pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal utilizatorul întocmește un dosar care va cuprinde sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit operațiunea, cu precizarea motivării de corectare sau de anulare a acesteia, precum și a numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia, decizia scrisă de aprobată a corectării operațiunii greșit efectuate, emisă de persoana care răspunde de gestionarea patrimoniului unității, copie de pe nota sau notele de recepție și constatare de diferențe, întocmite de la ultima inventariere până la zi, prin care a fost stabilit prețul cu amănuntul al produsului sau produselor înregistrate greșit în aparatul de marcat electronic fiscal și nota de contabilitate care reflectă operațiunea efectuată.

Mai mult ca atât și în raportul de expertiză financiar fiscală judiciară din 10.03.2016 întocmit de expert contabil și consultant fiscal V.ari., numită expert judiciar prin Ordonanța nr. 1/2015 din data de 07.12.2015 a Inspectoratului de Poliție Județean Botoșani, Serviciul de Investigare a Criminalității Economice, care la Obiectivul nr. 3 precizează: „(...) Expertizei a constatat că în perioada 24.02.2011- 20.11.2013, persoanele cu atribuții de vânzare din cadrul A dar și d.n. Cia, au sesizat erori privind 8 bonuri fiscale prezentate în anexa nr. 2 la raportul de expertiză. Aceste sesizări au fost aprobată de suspecta A în calitate de administrator, cu toate că nu au cuprins toate informațiile prevăzute de art. 56 din HG nr. 479 din 18 aprilie 2003 (...).”

De asemenea, în Raportul de Constatare înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. 12/2015 din 21.10.2015, inspectorii antifraudă din cadrul Parchetului de pe

lângă Tribunalul Botoșani, desemnați în baza ordonanței procurorului din data de emisă în dosar nr. 470/P/2015 pentru efectuarea unei constatări tehnico - științifice, precizează:

Ca urmare a celor expuse mai sus, susține părăta că nu se pot lua în considerare diferențele ce apar dintre suma înregistrată în rapoartele fiscale eliberate de casa de marcat a contribuabilului și suma înregistrată în contabilitate, respectiv Registrul jurnal de încasări și plăti.”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că î... I.U.H.A datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de 4.855 lei, în condițiile în care nu a declarat toate veniturile conform Rapoartelor fiscale sumare anuale emise de casa de marcat electronic fiscal.

Iar în conformitate cu prevederile art. 119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de 2 lei au fost calculate în sarcina societății majorări/dobânzi de întârziere în sumă de 1 3 lei pentru perioada 25.01.2010-25.02.2015 și penalități de întârziere în sumă de 1 1 pentru perioada 01.07.2013-25.02.2015.

B. Cu privire la impozitul pe venit, părâta arată că, urmare a inspecției fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2013, s-a stabilit că reprezentant legal al I.I. județul Botoșani datorează impozit pe venit în sumă de 8.642 lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de sociale datorată bugetului asigurărilor sociale de stat în sumă de și și contribuția de asigurări și calculate astfel:

Astfel pentru anul 2010, s-a stabilit o diferență de venit net în sumă de ... lei, cu un impozit pe venit în sumă de ... lei, diferența ce provine din majorarea cheltuielilor, din neînregistrarea facturii fiscale nr. 306.2010 emisă de PFA " la momentul radierii acesteia și din cheltuielile nedeductibile fiscal (chitanța nr. 0.2010, reprezentând impozit pe venit).

Pentru anul 2011 s-a stabilit o diferență de venit net în sumă de  u un impozit pe venit în sumă de  lei, diferența ce provine din majorarea cheltuielilor și din cheltuielile nedeductibile fiscal (chitanța nr.  din 30.05.2011, reprezentând impozit pe venit și chitanțele nr.  din 07.2011, nr.  din 25.10.2011 reprezentând TVA) precum și datorită nedeclarării în totalitate a veniturilor înregistrate conform Raportului fiscal sumar pentru anul 2011 emis de casa de marcat.

Diferenței de venit net impozabil stabilit la control în sumă de lei și diferență de contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de lei îi corespunde o

Pentru anul 2012, s-a stabilit o diferență de venit net în sumă de 9 lei, cu un impozit pe venit aferent în sumă de 1,5 lei, diferența în sumă de 7,5 lei provine din nedechitanarea tuturor veniturilor înregistrate conform Raportului fiscal sumar pentru anul 2012 emis de casa de marcat, din majorarea cheltuielilor și din cheltuielile nedeductibile fiscal (chitanțele nr. 17 din 22.03.2012, nr. 10 din 01.04.2012, nr. 11 din nr. 439 din 12.07.2012, nr. 0974175 din 22.08.2012, nr. 54 din nr. 17 din 25.10.2012 și nr. 18 din 25.10.2012 reprezentând TVA. Diferenței de venit net împozabil stabilit la control pentru anul 2012 în sumă de 7,5 lei corespunde o diferență de contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de 1,5 lei.

Pentru anul 2013, s-a stabilit o diferență de venit net în sumă de 8.838 lei, cu un impozit pe venit în sumă de lei, diferență în sumă de lei, provine din nedeclararea tuturor veniturilor înregistrate conform Raportului fiscal sumar pentru anul 2013 emis de casa de marcat, din majorarea cheltuielilor deductibile și din cheltuielile nedeductibile fiscal (chitanțele nr. 1844053 din 25.01.2013, nr. din 25.04.2013<sup>3</sup>, nr. din nr. ? din 25.10.2013 reprezentând TVA).

Diferenței de venit net impozabil stabilit la control pentru anul 2013 în sumă de ₦ 1.111.000,00 corespunde o diferență de contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de ₦ 1.111.000,00.

Pârâta arată că nu au fost depuse declarații pentru CAS, pentru anii fiscale 2012 și 2013, așa cum prevede legislația în vigoare și că, avându-se în vedere diferențele stabilite s-a emis decizie de impunere pentru sumele stabilite.

Menționează pârâta că diferențele de venit net din anii fiscale 2010-2013, provin din compararea Rapoartelor fiscale sumare anuale de la casa de marcat (anexate la Raportului de inspecție fiscală nr. din 23.04.2015) cu declarațiile D 200 depuse, precum și din majorarea cheltuielilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în calitate de reprezentant legal al I.I. nu a înregistrat în evidență contabilă toate veniturile conform Rapoartelor fiscale sumare anuale emise de casa de marcat electronic fiscal, a majorat cheltuielile și a considerat drept cheltuieli deductibile contravaloarea TVA și a impozitului pe venit achitat.

Conform prevederilor art. 48 alin.(1), alin.(2) lit. a), alin.(4) și alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare rezultă că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Totodată potrivit prevederilor legale de mai sus, venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

De asemenea, pentru a fi deduse, cheltuielile trebuie să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului finanțier ale anului în cursul căruia au fost plătite și că impozitul pe venit datorat nu este cheltuială deductibilă.

Pârâta a învățat instanței că, așa cum precizează și organele de inspecție fiscală în Referatul cu propunerii de soluționare a contestației, contestata se contrazice în afirmații, în condițiile în care, de exemplu în anul 2010 a declarat venituri în sumă de ... lei și cheltuieli în sumă de ... conform Registrului Jurnal de Încasări și Plăți pentru anul 2010, anexat în copie la dosarul contestației, încasările totale la 31.12.2010 sunt în sumă de ... lei (sumă care coincide cu venitul brut declarat prin Declarația privind veniturile realizate în România nr. /02.02.2011) și plățile sunt în sumă de ... și iar în contestația depusă declară că venitul brut real este în sumă de 1 ... lei, cheltuielile cu marfa vândută sunt de ... lei iar celelalte cheltuieli sunt în sumă de 2 ... lei.

Pentru anii ... și 2013 cheltuielile deductibile și cele nedeductibile sunt prezentate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. 457 din 22.01.2015, iar petenta ... în calitate de reprezentant legal al ... județul Botoșani nu a contestat aceste cheltuieli, în condițiile în care le ia în considerare la calculele pe care le face pentru a prezenta care este venitul/pierdere fiscală (aferente anilor ... 2012, 2013) din punctul său de vedere.

Menționează pârâta că societatea contestatoare nu a prezentat documente, calcule, situații, din care să rezulte o altă situație de fapt și de drept decât cea constată de organele de inspecție fiscală, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscale pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatărilor proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Prin urmare în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că ... RJ în calitate de reprezentant legal al ... A datorează impozitul pe venit în sumă de ... lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate în suma de ... lei și contribuția de asigurări sociale datorată bugetului asigurărilor sociale de stat în sumă de ... condițiile în care nu a înregistrat în evidență contabilă toate veniturile conform Rapoartelor fiscale sumare anuale emise de casa de marcat electronic fiscal, a majorat cheltuielile și a considerat drept cheltuieli deductibile contravaloarea TVA și a impozitului pe venit achitat.

Iar în conformitate cu prevederile art. 119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. din Ordonanța Guvernului nr. 2/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Față de cele arătate, părâta consideră că nu există un motiv suficient pentru admiterea contestație împotriva Deciziei nr. 10.03.2017, a Deciziei nr. 10.03.2017 emisă de DGRFP Iași în soluționarea contestației administrative formulata de P.F.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 1/23.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 1 din 23.04.2015, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, a Deciziei nr. 5217/15.03.2017, a Deciziei nr. 5217/15.03.2017 emisă de DGRFP Iași în soluționarea contestației administrative formulata de I.I. C. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 1/23.04.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 1 din 23.04.2015, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, reclamanta a incălcat prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal și ale art. 6 din Legea Contabilității ale Ordonanței nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală invocate de către organele fiscale, față de care aceasta nu aduce argumente convințioane prin contestația formulată.

*Analizând actele și lucrările dosarului, tribunalul reține următoarele:*

Reclamanta și-a desfășurat activitatea mai întâi în regim de PFA, până la data de 20.05.2010, fiind autorizată pentru „comerț cu amănuntul în magazine specializate a produselor alimentare”. Ulterior, începând cu data de 02.06.2010 și până la data de 28.05.2014, și-a desfășurat activitatea în regim de II (întreprindere individuală), fiind autorizată pentru „comerț cu amănuntul în magazine nespecializate cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun”.

Aceste două entități au fost supuse unei inspecții fiscale după cum urmează: PFA pentru perioada 1.01.2010 - 30.06.2010, iar II pentru perioada 1.06.2010-31.12.2013.

Urmare a inspecției fiscale, în sarcina s-au stabilit obligații fiscale suplimentare prin două decizii de impunere astfel :

I. Prin Decizia de impunere nr. 1/ din 14.04.2015 (fila 83 și următoarele volum I dosar) s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de 16.568 lei, din care suma de 1.100 lei reprezintă TVA, suma de 1.500 lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și suma de 14.968 lei penalități de întârziere aferente TVA.

Împotriva acestei decizii reclamanta a formulat contestație în procedură administrativă, contestație soluționată prin Decizia nr. 10.03.2017 (filele 29 -36 volum I dosar), în sensul respingerii ei ca neîntemeiată.

Împotriva celor două acte administrativ fiscale reclamanta a formulat contestația ce face obiectul prezentei judecăți, solicitând în esență anularea lor cu motivarea aplicării greșite a prevederilor legii fiscale raportat la situația de fapt constatată.

Așa cum rezultă din conținutul celor două acte suma de 1.100 lei stabilită în sarcina P.F.A. suplimentar de plată este TVA aferent stocului de marfă nevalorificat, în sumă de 1.100 lei, sold rezultat ca urmare a scăderii socului de marfă existent la data închiderii activității P.F.A. în valoare de 1.144 lei și marfă livrată către Întreprinderea Individuală „C. C. C.” în valoare de 1.500 lei și către Liceul cu Program Special – în quantum de 1.464 lei.

Față de constatăriile organului fiscal reclamanta susține că această diferență de TVA a fost stabilită greșit, întrucât stocul de marfă rămas nevalorificat la închiderea P.F.A. nu a fost corectat cu valoarea mărfurilor degradate și a celor cu termen de valabilitate expirat, situație în care s-au incălcat prevederile art. 128 alin. 8 lit. b) din Legea nr. 571/2003.

Reține tribunalul că atât din conținutul titlului de creață contestat cât și din conținutul raportului de expertiză efectuat în cauză rezultă că diferența de TVA în quantum de 800 lei a fost calculată prin aplicarea procedurii sutei majorate, la valoarea stocului de marfă în sumă de 800 lei (800 lei), temeiul juridic al acestui calcul fiind reprezentat de prevederile art. 128 alin. 4 lit. d) din Legea nr. 571/2003, text de lege care prevede că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constate lipsă în gestiune.

Se apreciază că din punct de vedere fiscal stocul de mărfuri a fost corect tratat, reclamanta având obligația de plată a TVA suplimentar.

În ceea ce privește quantumul acestui stoc de mărfuri asupra căruia urmează a se calcula în sarcina reclamantei obligația de plată a TVA, tribunalul constată că în mod greșit organul fiscal nu a ținut cont de diminuarea stocurilor scriptice cu contravaloarea mărfurilor degradate/expirate stabilite anterior perioadei suspusă inspecției fiscale, astfel:

- la data de 31.12.2008 bunuri degradate în valoare de 100 lei și 1 lei constatare pe bază de proces verbal;
- în anul 2009 bunuri degradate în valoare de 0 lei;
- în anul 2010 bunuri degradate în valoare de 300 lei.

Prin recalcularea stocului scriptic rămas la încetarea activității, rezultă o lipsă în gestiune de 200 lei, pentru care se apreciază că reclamanta datorează TVA suplimentar de plată, calculat potrivit aceluiași procedeu, al sutei majorate.

Față de aspectele mai sus expuse tribunalul urmează să însuși calculul expertului desemnat în cauză cu privire la quantumul TVA datorat de reclamantă aferent lipsei în gestiune constată, urmând a menține obligația de plată stabilită în sarcina P.F.A. "C" cu acest titlu prin Decizia de impunere nr. 56/1 din 23.04.2015 pentru următoarele sume:

- 100 lei reprezentând TVA;
- 100 lei reprezentând dobânzi;
- 100 lei reprezentând penalități.

**II. Prin Decizia de impunere nr. 56/1 din 23.04.2015 (filele 79 -82 volum I dosar) s-au stabilit în sarcina I.P.F.A.** obligații fiscale suplimentare în sumă totală de

lei din care suma de 100 lei reprezintă impozit pe venit suplimentar, 100 lei dobânzi/majorări întârziere aferente impozitului pe venit și 100 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, suma de 100 lei reprezintă contribuție CASS, 100 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției CASS și suma de 100 lei penalități de întârziere aferente contribuției CASS.

Împotriva acestei decizii reclamanta a formulat contestație în procedură administrativă, contestație soluționată prin Decizia nr. 70/2017 (filele 11 -27 volum I dosar), în sensul respingerii ei ca nefinitemiată.

Împotriva celor două acte administrative fiscale reclamanta a formulat contestația ce face obiectul prezentei judecăți, solicitând în esență anulare lor cu motivarea aplicării greșite a prevederilor legii fiscale raportat la situația de fapt constatătă.

Așa cum rezultă din conținutul celor două acte diferența de venit net stabilită în plus de organele de inspecție fiscală se datorează faptului că PFA nu a declarat veniturile realizate în perioada ianuarie – iunie 2010, aferente stocului de mărfuri în sumă de 1000 lei, 100 lei stoc nevalorificat – 100 lei TVA și cheltuielilor nedeductibile în sumă de 1000 lei, reprezentând contravaloarea obligației de plată a TVA, achitată conform chitanței nr. 25.01.2010. Organul fiscal a stabilit cele două categorii de obligații fiscale suplimentare (impozit pe venit și contribuție de asigurări sociale de sănătate) având în vedere prevederile art. 48 alin. 1 și 2 lit. c) și art. 137 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, precum și ale art. 120 și 121 din OG nr. 003.

În ceea ce privește impozitul pe venit – în cuantum de 1000 lei stabilit suplimentar de plată, tribunalul urmează să însuși concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, concluzii din care rezultă că în perioada analizată, P.F.A. "C" nu a înregistrat venituri, ci, împotriva pierdere fiscală în sumă de 1000 lei. Prin urmare, pentru această perioadă reclamanta nu datorează impozit pe venit, pentru următoarele motive:

Expertiza a afectat în minus stocul scriptic rămas nevalorificat cu valoarea mărfurilor degradate și expirate. Totodată a recalculat transferul de la P.F.A. "C" către Întreprinderea Individuală "C", de la 1000 lei la 1000 pentru a fi reflectate în prețul de vânzare cu amănuntul, iar pentru restul de 1000 lei rămas nejustificat – s-a stabilit un cost de achiziție în cuantum de 1000 lei – pe care l-a considerat nedeductibil fiscal.

În privința cheltuielilor care influențează venitul net, atât expertul cât și RIF au stabilit sume apropriate ca și quantum, cu mențiunea că în RIF nu s-a indicat care este structura respectivelor cheltuieli cu mărfurile și a celorlalte cheltuieli deductibile fiscal.

Totodată va reține instanța că, raportat la valoarea sumei apreciată ca nefiind deductibilă fiscal, prin raportul de expertiză s-a calculat un impozit pe venit de . . . . . și. Întrucât pentru aceeași perioadă reclamanta P.F.A. . . . . a declarat un venit de . . . . . rezultă că nu există diferențe de venit impozabil.

În ceea ce privește contributia de asigurări sociale de sănătate tribunalul, urmează a-și însuși concluziile expertizei, opinând că reclamanta nu datorează suplimentar obligații cu acest titlu, având în vedere că baza de impozitare la care se calculează contribuție asigurări de sănătate nu trebuie reîntregită și cu pierderile fiscale declarate pentru fiecare an în parte. Întrucât organul fiscal nu a ținut cont de acest fapt se impune anularea obligațiilor stabilite în sarcina reclamantei cu acest titlu.

Față de considerentele mai sus arătate, tribunalul va anula atât Decizia de soluționare a contestației administrative nr. . . . . 03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cât și Decizia de impunere nr. . . . . din 23.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani pentru P.F.A., . . . . .

Totodată, urmare a aceleiași inspecției fiscale, în sarcina *Întreprinderii Individuale* . . . . . s-au stabilit obligații fiscale suplimentare prin alte două decizii de impunere astfel :

I. Prin Decizia de impunere nr. . . . . din 23.04.2015 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de . . . . . lei din care . . . . . lei reprezintă TV, suma de . . . . . lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și suma de . . . . . lei penalități de întârziere aferente TVA.

Împotriva acestei decizii reclamanta a formulat contestație în procedură administrativă, contestație soluționată prin Decizia nr. . . . . 2017 (filele 38 -49 volum I dosar), în sensul respingerii ei ca neîntemeiată.

Împotriva celor două acte administrativ fiscale reclamanta a formulat contestația ce face obiectul prezencii judecăți, solicitând în esență anularea lor cu motivarea aplicării greșite a prevederilor legii fiscale raportat la situația de fapt constatătă.

Așa cum rezultă din conținutul celor două acte suma de . . . . . lei stabilită în sarcina reclamantei cu titlu de TVA suplimentar de plată a fost calculată având în vedere următoarele considerente:

*Întreprinderea Individuală* . . . . . s-a declarat plăitor de TVA începând cu data de . . . . . 011, prin depășirea plafonului de încasări, când i s-a atribuit codul fiscal RO 27010022.

Organul fiscal, urmare a controlului fiscal, a constatat că reclamanta a depășit plafonul de scutire admis, în sumă de . . . . . la o dată anterioară, respectiv la data de . . . . . 2010, când a realizat o cifră de afaceri de . . . . . . Față de acest aspect reprezentanții părătei au stabilit în sarcina reclamantei obligația de plată a TVA în sumă de . . . . . , menționând că acesta provine din colectarea de TVA pentru perioada noiembrie 2010 – ianuarie 2011 și din diferențele de TVA colectat dintre Rapoartele fiscale sumare anuale emise de căsă de marcat și ce s-a evidențiat în deconturile TVA, în perioada verificată. Organul fiscal a stabilit în sarcina reclamantei TVA suplimentar de plată având în vedere prevederile art. 152 alin. 1 și 6 din Legea nr. . . . . 2003, precum și ale art. 120 și 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003.

Față de constatăriile organului fiscal petenta a susținut că calculele efectuate de inspectorii fisicali sunt greșite și că potrivit prevederilor pct. 23 alin. 2 din HG nr. . . . . 1, atunci când prețul de vânzare include TVA, TVA adăugată colectată se stabilește prin aplicarea procedeului sutei mărite, respectiv 100/24.

Raportând constatăriile organului fiscal la susținerile petentei și la prevederile legale aplicabile în cauză, ținând cont și de concluziile raportului de expertiză, pe care instanța și le însușește, tribunalul apreciază că suma de plată cu titlu de TVA și accesori eronate a fost stabilită

în mod eronat în sarcina reclamantei, urmând a fi anulat titlul de creanță reprezentat de Decizia de impunere nr. 1 din 23.04.2015, pentru următoarele considerente:

Perioada indicată în Raportul de inspecție fiscală nr. 1 din 23.04.2015 ca fiind supusă inspecției fiscale este cea cuprinsă între 01.02.2011 (data la care I.I. "CIC A" s-a înregistrat în scopuri de TVA) și 31.05.2014, iar diferența de obligații stabilite de inspecția fiscală este în mărime de 1000 lei.

Așa cum rezultă din conținutul raportului de expertiză întocmit în cauză, însușite de către instanță, pentru activitatea desfășurată de I.I. "CIC A" de la înființarea acesteia până la 31.05.2014 nu rezultă diferențe de obligații de plată cu titlu de taxa pe valoarea adăugată, ci obligații declarate în plus comparativ cu cele legal datorate.

Astfel, data la care I.I. "CIC A" a depășit plafonul de scutire de 3000 euro și trebuia să fi solicitat înregistrarea în scopuri de TVA nu este ce de 31.10.2010 indicată de inspecția fiscală, ci cea de 31 august 2010. Inspecția fiscală nu a avut în vedere că plafonul de 3000 euro este anual, dar se recalculează funcție de perioada de funcționare de la data înregistrării la ORC. Astfel, data la care I.I. "CIC A" trebuia să fi fost înregistrată în scopuri de TVA este cea începând cu 01 octombrie 2010 și nu cea începând cu 01.11.2010, cum a indicat inspecția fiscală.

Taxa pe valoarea adăugată de colectat aferentă lunii octombrie 2010 determinată în baza veniturilor reflectate prin Raportul fiscal SUMAR generat de casa de marcat fiscală este de 1000 lei, diferență omisă de inspecția fiscală a fi luată în considerare în stabilirea obligațiilor de plată;

Pentru perioada noiembrie 2010 - ianuarie 2011 încare I.I. "CIC A" trebuia să fi fost înregistrată în scopuri de TVA și să fi colectat taxa aferentă activității desfășurate, inspecția fiscală a stabilit un volum de taxa de colectat de 1000 lei prin aplicarea procedurii normale (volum livrări x 24 %), pe când corect ar fi fost aplicarea procedurii "sutei majorate" prevăzute la pct. 23 al(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal, în veniturile încasate fiind inclusă taxa colectată.

Taxa pe valoarea adăugată de colectat recalculată prin aplicarea procedurii sutei majorate este de 1000 lei comparativ cu cea de 1000 lei stabilită de inspecția fiscală, adică cu 0 lei mai puțin.

Pe parcursul desfășurării activității s-au semnalat 9 situații în care operațiunile de tastare în casa de marcat fiscală a mărfurilor comercializate au fost eronate fie prin preluarea unor cantități incomparabil mai mari decât cele comercializate efectiv, fie prin introducerea de prețuri nereale.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile pentru corectarea erorilor, expertiza anterioară a stabilit diferența de taxa colectată aferentă diferențelor în plus generate de erori (anexa 2 la raportul de expertiză întocmit) aceasta este în mărime de 1000 lei și este însușită de actuala expertiză.

Astfel taxa pe valoarea adăugată de colectat stabilită de inspecția fiscală urmează a fi diminuată și cu diferența de 1000 lei.

Pentru trim. 2013, la un volum de vânzări cu amănuntul în mărime de 100000 lei inspecția fiscală prin anexa 1 la RIF a confirmat un volum de taxă pe valoarea adăugată de colectat în mărime de 10000 lei în loc de 10000 lei cât ar fi fost corect. Prin corectarea în minus a vânzărilor din această perioadă cu suma de 455 lei care reprezintă eroare de preluare în casa de marcat fiscală, taxa pe valoarea adăugată ce trebuia colectată este de 10000 lei în loc de 10000 lei confirmată de inspecția fiscală. Diferența de taxa colectată stabilită în minus de inspecția fiscală este de 600 lei.

În baza celor prezentate influențele asupra taxei colectate însușite de instanță sunt de (+) 600 lei; (-) 1000 lei; (+) 1000 lei și (+) 1000 lei, adică o influență în minus de 1000 lei.

#### Pentru taxa deductibilă:

La data de 01.10.2010 la care I.I. "CIC A" trebuia să fi fost înregistrată în scopuri de TVA, aceasta înregistra un volum de stocuri de mărfuri din cele achiziționate anterior în mărime de 100000 lei (la preț de vânzare cu amănuntul) iar taxa pe valoarea adăugată deductibilă cuprinsă în aceste stocuri este de 10000 lei (din anexa 7 la raportul de expertiză) rezultă un volum de taxa deductibilă de încă 1000 lei).

Cu suma de 1000 lei inspecția fiscală trebuia să fi ajustat taxa deductibilă în favoarea I.I. "CIC A", operațiune nefectuată.

Astfel, diferența de taxa deductibilă la care I.I. "CIC A" are drept de deducere este de încă 1000 lei.

Pentru perioada noiembrie 2010 - ianuarie 2011 ( inspecția fiscală reținând că la 01 noiembrie 2010 I.I. " " trebuia să fi fost înregistrată în scopuri de TVA ), prin raportul de inspecție fiscală întocmit nu a acordat drept de deducere pentru taxa aferentă achizițiilor înregistrate de la data la care trebuia să devină persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA până la data înregistrării.

Corect este ca dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor să fie acordat începând cu 01 octombrie 2010, iar pentru perioada de până la 31 ianuarie 2011 taxa deductibilă pentru care trebuie acordat acest drept este de lei.

Temeul legal care obligă la acordarea dreptului de deducere rezultă din jurisprudența C.J.U.E. ( Cauza C183/14 Salomie și Oltean ) coroborată cu art. 11 al.(11) din Codul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată pentru care I.I. " " are drept suplimentar de deducere este în sumă de încă " " .

Total diferențe de taxa deductibilă = (+) 2 000 .

Prin însumarea acestor diferențe de taxă colectată (-) " și de taxă deductibilă (+) " și rezultă o reducere a obligațiilor de plată cu suma de " " comparativ cu obligația de stabilită de inspecția fiscală, rezultând astfel o diferență de obligații în minus comparativ cu cele declarate de " " lei.

**II.** Prin Decizia de impunere nr. 17/2 din 23.04.2015 (filele 147 -156 volum I dosar) s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale suplimentare în sumă totală de " " și din care " " lei reprezintă impozit pe venit, " " lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit și " " lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, " " lei contribuție CASS, " " dobânzi/majorări întârziere aferente contribuției CASS, " " lei penalități de întârziere aferente contribuției CASS, " " lei CAS, " " lei dobânzi/majorări întârziere aferente CAS și " " lei penalități de întârziere aferente CAS.

Împotriva acestei decizii reclamanta a formulat contestație în procedură administrativă, contestație soluționată prin Decizia nr. 103/2017 (filele 50 -63 volum I dosar), în sensul respingerii ei ca neîntemeiată.

Împotriva celor două acte administrativ fiscale reclamanta a formulat contestația ce face obiectul prezentei judecăți, solicitând, în esență anularea lor cu motivarea aplicării gresite a prevederilor legii fiscale raportat la situația de fapt constatătă.

În ceea ce privește impozitul pe venit, așa cum rezultă din conținutul celor două acte, pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de " " , care provine din majorarea cheltuielilor ca urmare a neînregistrării facturii fiscale nr. 6 " " din 06.2010 emisă de P.F.A. " " momentul radierii acesteia și din cheltuielile nedeductibile fiscal evidențiate prin chitanța " " /25.10.2010 reprezentând impozit pe venit. Pentru anul 2011 s-a stabilit o diferență de venit net în sumă de " " , provenind din majorarea cheltuielilor și din cheltuielile nedeductibile fiscal și datorită nedeclarării în totalitate a veniturilor înregistrate conform Raportului fiscal sumar pentru anul 2011 emis de casa de marcat. În ceea ce privește anul 2012 , diferența de venit net stabilită este în sumă de " " , și provine din nedeclararea tuturor veniturilor înregistrate conform Raportului fiscal sumar pentru anul 2012 emis de casa de marcat, din majorarea cheltuielilor și din cheltuielile nedeductibile fiscal. În ceea ce privește anul 2013 diferența de impozit pe venit calculată de organele fiscale este în cuantum de " " și provine din nedeclararea tuturor veniturilor conform Raportului fiscal sumar pentru anul 2013 emis de casa de marcat, din majorarea cheltuielilor și din cheltuielile nedeductibile fiscal.

Rezultă din actele contestate că pentru anii 2011,2012 și 2013 au fost emise decizii de impunere.

Referitor la contributia de asigurări sociale de sănătate ea a fost stabilită de organul fiscal ca urmare a diferenței de venit net impozabil pentru anii 2010 -2013, iar în ceea ce privește suma stabilită suplimentar de plată cu titlu de contributii de asigurări sociale datorate bugetului de stat aceasta este aferentă anilor 2012 -2013, perioadă în care reclamanta nu și-a îndeplinit obligația legală de a depune declarații pentru CAS, așa cum prevede legislația în vigoare.

Organul fiscal a stabilit cele trei categorii de obligații fiscale suplimentare (impozit pe venit, contribuții de asigurări sociale și contribuție de asigurări sociale de sănătate) având în vedere

prevederile art. 48 alin. 1 și 2 lit. a) și art. 296<sup>27</sup> alin. 1 din Legea nr. 571/2003, precum și ale art. 120 și 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003.

Raportând constatăriile organului fiscal la susținerile petentei și la prevederile legale aplicabile în cauză, ținând cont și de concluziile raportului de expertiză, pe care instanța și le însușește, tribunalul apreciază că suma de plată cu titlu de impozit pe venit, contribuții de asigurări sociale și contribuții de asigurări de sănătate cu accesoriile aferente a fost stabilită în mod eronat în sarcina reclamantei, urmând a fi modificat titlul de creația reprezentat de Decizia de impunere nr. /2 din 23.04.2015, pentru următoarele considerente:

În ceea ce privește impozitul pe venit - în quantum de stabilit suplimentar de plată, tribunalul urmează a-și însuși concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză, concluzii din care rezultă că:

Pentru anul 2010 (perioada 01.06 - 31.12) în Raportul de inspecție fiscală nu s-a prezentat nici o anexă care să ofere informații așupra surselor din care au rezultat veniturile în quantum de

ori structura elementelor de cheltuieli din care au rezultat costurile în mărime de

Acest aspect rezultă însă din conținutul raportului de expertiză întocmit la urmărire penală, raport prin care s-a stabilit că venitul brut în quantum de este cel rezultat din Raportul fiscal SUMAR generat de casa de marcat fiscală, care conține inclusiv taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care pentru stabilirea venitului imposabil ca bază de impozitare pentru impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată colectată trebuie exclusă din Raportul fiscal SUMAR.

În privința cheltuielilor, expertiza a întocmit Situația centralizatoare a operațiunilor de încasări și plăți extrase din Registrul cu această destinație (pentru și a rezultat totalul de

Instanța își însușește, de asemenea concluziile expertului potrivit cărora nu se cunoaște sursa informațiilor avute în vedere de inspecția fiscală pentru stabilirea cheltuielilor în mărime de i, având în vedere că la raportul de inspecție fiscală nu există nicio anexă care să ofere astfel de informații.

În baza celor constatate, pentru anul 2010 expertiza oferă următoarea concluzie: Venitul imposabil pentru care doamna datorează impozit pe venit realizat în anul 2010 este de 1. ei comparativ cu cel de ei stabilit de inspecția fiscală, în condițiile în care venitul declarat a fost în sumă de

Pentru exercițiul 2011: Diferența în minus de stabilită de expert pentru veniturile brute este explicată prin afectarea în minus a veniturilor rezultate din Raportul fiscal SUMAR generat de casa de marcat fiscală cu erorile identificate pentru 2011 ( și cu taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii ianuarie 2011, I.I. " C " fiind înregistrată în scopuri de TVA cu începere de la 01.02.2011 însă pentru luna ianuarie s-a calculat taxă colectată. Pentru exercițiul 2011 I.I. " A " a declarant pierdere fiscală în mărime dc

Pentru exercițiul 2012 s-a reținut că diferența în minus d stabilită de expertiză pentru veniturile brute este explicată prin diferența în minus generată prin erorile de tastare prin casa de marcat fiscală, care la preț de vânzare cu amănuntul în mărime de iar după eliminarea taxei colectate d (aferentă acesteia ) determină o reducere a veniturilor brute cu Pentru exercițiul 2012, I.I."C " a declarant o pierdere fiscală în mărime de lei.

Pentru exercițiul 2013: Diferența în minus de stabilită de expertiză pentru veniturile brute este explicată prin diferența în minus generată prin erorile de tastare prin casa de marcat fiscală, care la preț de vânzare cu amănuntul au fost în mărime de iar după eliminarea taxei colectate aferentă acestor diferențe, veniturile brute trebuesc afectate în minus cu

în loc de 1 otrivit concluziilor expertului, însușite de instanță, rezultă o diferență în minus de 1. Pentru 2013 I.I. "C " a declarant o pierdere fiscală în mărime de

Prin urmare, în raport de venitul imposabil pentru care se datorează impozit pe venit pentru exercițiul 2013, care este cel rămas după deducerea prealabilă a pierderilor fiscale din exercițiile precedente (-) din 2011 și (-) din 2012 ). Rezultă deci o bază de impozitare de la care se datorează impozit pe venit, în sumă de

Cu privire la sumele stabilite suplimentar de plată cu titlu de contributie privind asigurările sociale de sănătate, tribunalul reține, în acord și cu concluziile raportului de expertiză, că prin decizia de impunere contestată această obligație fiscală a fost stabilită la bază de impozitare greșit determinată. Astfel, în stabilirea bazei de impozitare pentru stabilirea diferențelor de contribuții de asigurări sociale de sănătate, inspecția fiscală a dedus din baza de impozitare stabilită pentru fiecare exercițiu venitul net declarat prin declarațiile privind plășile anticipate, iar obligațiile cu titlu de CASS au fost stabilite doar pentru diferențele rămase. Procedând în această modalitate organul fiscal a aplicat greșit prevederile legii fiscale, în acord cu care baza de impozitare nu trebuia reînregită cu pierderile fiscale declarate pentru anii 2011 -2012.

În ceea ce privește anul fiscal 2013, întrucât Întreprinderea Individuală "....." a declarat un impozit pe venit mai mic decât cel rezultat în urma inspecției fiscale s-ar fi impus calcularea de contribuții de asigurări sociale de sănătate la o bază de ..... respectiv la o medie lunară de ..... Cu toate acestea, întrucât dispozițiile art. 4 din Legea nr. 209/2015, stabilesc că o atare contribuție, calculată la un venit sub un salariu de bază minim brut pe țară se anulează, tribunalul urmează a da eficiență acestei prevederi legale și va dispune anularea respectivei obligații fiscale.

Referitor la sumele stabilite suplimentar de plată cu titlu de contributii privind asigurările sociale, tribunalul apreciază că se impune și anularea acestora având în vedere că această obligație fiscală a fost stabilită la o bază de impozitare greșit determinată. Cum pierderile fiscale declarate nu reprezintă componente ale bazei de calcul pentru contribuția de asigurări sociale, cel mult inspecția fiscală trebuie să fi utilizat ca bază de calcul sumele de ..... pentru anul 2012 și ..... pentru anul 2013.

Deși temeiul de drept indicat de inspectorii fiscali în determinarea acestei creație fiscale este reprezentat de prevederile art. 296<sup>22</sup> alin. I Cod fiscal, față de cuantumul bazei de calcul la care s-a determinat contribuția, tribunalul apreciază că prevederile legale indicate nu au fost respectate. Astfel, potrivit textului de lege citat în situația în care baza de calcul este mai mică de 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, nu se datorează contributie de asigurări sociale.

Reclamanta Întreprinderea Individuală "....." se găsește tocmai în situația de excepție prevăzută de lege, întrucât, atât în anul 2012 cât și în 2013 a realizat venituri inferioare procentului de 35%, respectiv:

- În anul 2012 câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat a fost de ..... - din care 35% reprezintă ....., potrivit art. 17 din Legea nr. 294/2011, iar venitul net al reclamantei stabilit de inspecția fiscală este de ....., respectiv .....

- În anul 2013 câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat a fost de ..... - din care 35% reprezintă ....., potrivit art. 17 din Legea nr. 6/2013, iar venitul net al reclamantei stabilit de inspecția fiscală este de ....., respectiv .....

Față de consideratele expuse, în baza art. 218 vechiul Cod de procedură fiscală, rap. la art. 18 din Legea nr. 554/2004, tribunalul va admite în parte acțiunea, urmând a anula și modifica titlurile de creață contestate potrivit celor reținute.

### PENTRU ACESTE MOTIVE ÎN NUMELE LECHI HOTĂRÂSTE:

Admite, în parte, acțiunea formulată de reclamantele "....." PRIN "....." și Întreprinderea Individuală "....." prin care se cere ambele cu sediile în com./sat ..... , județul Botoșani în contradictoriu cu părâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași cu sediul municipiul Iași, Str. Anastasie Panu nr. 26, Iași, cod 700020 și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani cu sediul în mun. Botoșani, str. Piața Revoluției, nr. 5, jud. Botoșani.

Anulează Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 10.03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și, pe cale de consecință anulează și Decizia de impunere nr. 17/5.03/ din 23.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani pentru P.I.A. „C”.

Anulează Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 10.03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și pe cale de consecință modifică Decizia de impunere nr. 17/1 din 23.04.2015, în sensul că menține în sarcina reclamantei P.I.A.

“ ” obligația de plată pentru următoarele sume:

- i reprezentând TVA;
- i reprezentând dobânzi;
- i reprezentând penalități.

Anulează Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 10.03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași pe cale de consecință anulează și Decizia de impunere nr. 17/1 din 23.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani pentru I.I. „ ”.

Anulează Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 10.03.2017 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și pe cale de consecință modifică Decizia de impunere nr. 17/1 din 23.04.2015, în sensul că menține în sarcina reclamantei C. Maria” obligația de plată pentru următoarele sume:

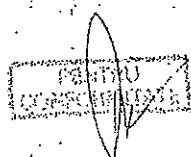
- i reprezentând impozit pe venit;
- i reprezentând dobânzi;
- i reprezentând penalități.

În temeiul art. 53 cod procedură civilă obligă părțile să plătească reclamantei suma de la titlu de cheltuieli de judecată acordată proporțional cu valoarea pretențiilor admise.

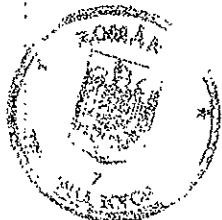
Cu drept de recurs în 15 zile de la comunicare, care se va depune la Tribunalul Botoșani, sub sancțiunea nulității.

Pronunțată în ședință publică din 08 mai 2018.

PREȘEDINTE,  
Ungureanu Mihaela



GREFIER,  
Ungureanu Gabriela



Red. U.M/ tchored.U.G./ 5 ex. /21.09.2018

**ROMÂNIA**  
**CURTEA DE APEL SUCEAVA**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

*Decizia nr.85*

Sedință publică din 23 ianuarie 2019

*Președinte Diana Grigorean*

*Judecător Lilioara Mihalciuc*

*Judecător Maricel Nechita*

*Grefier Alina-Gabriela Mandiuc*

Pe rol, judecarea recursului formulat de părâta DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE IAȘI prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani cu sediul în mun. Botoșani, str. Piața Revoluției, nr. 5, jud. Botoșani împotriva sentinței civile nr. 359 pronunțată de Tribunalul Botoșani, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la data de 8 mai 2018, intimează fiind I și ÎNTreprinderea Individuală „ ” ambele cu domiciliul în comuna Cătămărăști Deal, sat Cătămărăști Deal, Județ Botoșani.

Dezbaterile asupra cauzei au avut loc în ședință publică din data de 22 ianuarie 2019, susținerile părților fiind consemnate în încheierea de ședință din acea dată, redactată separat, care face parte integrantă din prezenta hotărâre, și când, din lipsă de timp, pronunțarea s-a amânat pentru termenul de astăzi 23 ianuarie 2019, când,

**C U R T E A ,**

Asupra recursului de față, constată:

*Prin cererea înregistrată pe rolul Tribunalului Botoșani – Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la data de 11.05.2017, reclamantele „ ” prin „ ” și Întreprinderea Individuală „ ” prin „ ” a în contradictoriu cu părâtele Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani a solicitat ca prin hotărârea ce se va pronunța să se dispună următoarele:*

- anularea, în tot, a Deciziei nr. „ ” emisă de prim-părâtă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. „ ” din 23.04.2015;

- anularea, în tot, a Deciziei de impunere nr. „ ” din 23.04.2015 emisă de secund-părâtă;

- anularea, în parte, pentru suma de „ ” lei ( „ ” lei - „ ” 3 lei) a Deciziei nr. 5208/10.03.2017 emisă de prim-părâtă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. „ ” din 23.04.2015;

IV/ - anularea, în parte, pentru aceeași sumă de „ ” lei , a Deciziei de impunere nr. „ ” din 23.04.2015 emisă de secund - părâtă;

- anularea, în tot, a Deciziei nr. „ ” emisă de prim-părâtă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. „ ” din 23.04.2015;

- anularea, în tot, a Deciziei de impunere nr. „ ” din 23.04.2015 emisă de secund - părâtă;

- anularea, în parte, pentru suma de lei ( . . lei - . . lei), a Deciziei nr. 5/2015 din 23.04.2015 emisă de prim-părătă prin care s-a respins contestația administrativă formulată împotriva Deciziei de impunere nr. I;
- anularea, în parte, pentru aceeași sumă de 24.727 lei a Deciziei de impunere nr. IV / din 23.04.2015;
- obligarea părătelor la plata cheltuielilor de judecată.

*Prin sentința nr. Tribunalul Botoșani, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal a admis, în parte, acțiunea formulată de reclamantele "C.I.C. MARIA" PRIN Ciocan Maria și Întreprinderea Individuală "C.I.C. MARIA", a anulat Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 5/2015 din 23.04.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și, pe cale de consecință a anulat și Decizia de impunere nr. 5/2015 din 23.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani pentru C.I.C. „Maria”.*

De asemenea, a anulat Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 5/2015 din 23.04.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și pe cale de consecință a modificat Decizia de impunere nr. 5/2015 din 23.04.2015, în sensul că menține în sarcina reclamantei C.I.C. „Maria” obligația de plată pentru următoarele sume:

- . . lei reprezentând TVA;
- . . lei reprezentând dobânzi;
- . . lei reprezentând penalități.

Totodată, a anulat Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 5/2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași pe cale de consecință a anulat și Decizia de impunere nr. 5/2015 din 23.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani pentru C.I.C. „Maria”, precum și Decizia de soluționare a contestației administrative nr. 5/2015 din 23.04.2015 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași și pe cale de consecință a modificat Decizia de impunere nr. 5/2015 din 23.04.2015, în sensul că a menținut în sarcina reclamantei C.I.C. „Maria” obligația de plată pentru următoarele sume:

- . . lei reprezentând impozit pe venit;
- . . lei reprezentând dobânzi;
- . . lei reprezentând penalități.

În temeiul art. 453 cod procedură civilă a obligat părătele să plătească reclamantei suma de . . lei cu titlu de cheltuieli de judecată acordate proporțional cu valoarea pretențiilor admise.

*Împotriva acestei sentințe, a declarat recurs DGRFP Iași prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani* prin care a criticat soluția dată de prima instanță ca nelegală și netemeinică.

În motivarea căii de atac, a susținut în primul rând faptul că, instanța de fond a avut în vedere la pronunțarea hotărârii expertiza contabilă administrată în cauză, de către expertul Maga Gheroghe, fără a ține seama și de obiecțiunile formulate la raportul de expertiză de către DGRFP Iași prin AJFP Botoșani, precum și de motivațiile organului fiscal arătate în raportul de inspecție fiscală cât și în deciziile de impunere fiscală.

De asemenea recurenta a arătat că la expertiza fiscală efectuată de către expertul desemnat în cauză, obiecțiunile formulate de către aceasta au fost considerate de către instanța de fond ca fiind neîntemeiate, și a reținut că, calculul efectuat de către expert este cel corect.

A sustinut că actele administrative emise în cauză sunt legale și temeinice, sens în care a arătat că în ceea ce privește diferențele de TVA privind pe C.I.C. „Maria”, din documentele anexate la dosarul cauzei a rezultat că aceasta avea la data de 09.06.2010 un stoc de marfă în valoare de 11.511 lei calculat ca diferență între stocul de marfă în valoare de 11.741 lei existent la data închiderii activității C.I.C. „Maria”, din care s-a scăzut marfa livrată către Întreprinderea Individuală „C.I.C. „Maria””, în sumă de 10.765 lei și către Liceul cu Program Special, în sumă de 1.136 lei. În acest sens, a invocat Raportul de Constatare nr. 4/2015 înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani din dosarul nr. 4/2015 care menționează aceleași sume cu aceeași destinație.

Recurenta criticând, de asemenea afirmația expertului, potrivit căreia diferența de TVA a fost stabilită greșit pentru faptul că stocul de marfă rămas nevalorificat nu a fost corectat cu

valoarea mărfurilor degradate, cu termen de valabilitate expirat, etc, stabilite anterior perioadei supuse inspecției fiscale, a arătat că la dosarul contestației nr. 111/2010, nu a prezentat documente care să combată constatăriile organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, respectiv procese-verbale privind marfa degradată aferente perioadei verificate. Totodată, a mai criticat faptul că expertul nu a avut în vedere faptul că inspecția fiscală privind TVA a vizat perioada 01.01.2009 – 31.12.2010 atunci când a constatat că în rapoartele de gestiune întocmite în perioada de funcționare a I.P.A. nr. 111, nu au fost operate, în sensul diminuării stocurilor scriptice mărfurile degradate-expirate anterior perioadei supuse inspecției fiscale, respectiv 31.12.2009.

Recurenta a arătat că la acest obiectiv expertiza invocă perioada (1.01.2011 – 31.12.2011) fără a ține cont de prevederile legale sub aspect fiscal ( art. 33 din C.G.R. nr. 42/2011, privind Codul de procedură fiscală, republicată), în vigoare, motivând stocul ca fiind corect.

De asemenea, recurenta a susținut că au fost încălcate prevederile art.6 alin. 1 și 2 din Legea contabilității , arătând că din Referatul cu propunerile de soluționare a contestației, semnat de conducătorul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Inspectie Fiscală – Serviciul Inspectie Fiscală Persoane Fizice, reiese faptul că organele de inspecție fiscală precizează că nu s-a găsit nici un proces – verbal din care să reiasă faptul că în perioada analizată stocul rămas în momentul radierii s-a constituit din mărfuri degradate calitativ. Mai mult decât atât, a arătat că nici ulterior cu ocazia discuției finale asupra constatarilor și consecințelor fiscale urmare a încheierii inspecției fiscale parțiale efectuată la , acestea nu au fost prezentate, deși prin Nota Explicativă din data de , a fost solicitat acest aspect.

Recurenta a criticat faptul că instanța de fond a avut în vedere doar expertiza efectuată în cauză, expertiza ce în opinia acesteia, aduce drept argumente situații care au ieșit din termenul de prescripție, precum și precizări (calcule) cu privire la degradarea mărfurilor, aspecte considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind fără relevanță în stabilirea obligațiilor de plată stabilite de acestea, întrucât contribuabilita și-a stabilit stocul de marfă ( art. 17/1, leia ) prin Raportul de Gestiune ținând cont de situația sa, sub toate aspectele( scriptic, faptic, mărfuri degradate/expirate, etc.)

Referitor la TVA colectată privind pe [REDACTED] recurenta a susținut că, organele de inspecție fiscală, au constatat că agentul economic s-a declarat plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.01.2010, când i s-a atribuit codul fiscal 1111111111. Dar, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că, de fapt contribuabilul a realizat în data de 31.10.2010 o cifră de afaceri în sumă de [REDACTED] euro, respectiv de 111.111 lei, depășind plafonul de scutire admis în sumă de [REDACTED] euro, respectiv 111.111 astfel că, în conformitate cu prevederile art. alin.(1) și alin.(6) din Legea nr. 12/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația de colectare și deducere a TVA începând cu data de 01.01.2010. Prin urmare, a arătat faptul că, a fost stabilit pentru perioada noiembrie 2010 - ianuarie 2011 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de [REDACTED] ( [REDACTED] lei pentru anul 2010 + [REDACTED] lei pentru luna ianuarie 2011).

A mai susținut recurrenta că, în conformitate cu prevederilor art.152 alin.(1) și (6) din Legea nr. 1003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale prevederile pct. alin.(2) lit. a) și b) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 2003 privind Codul fiscal, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 2004, cu modificările și completările ulterioare, plafonul de 1000 euro este anual dar nu se calculează în funcție de perioada de funcționare la ORC, așa cum a reținut în mod eronat expertul prin expertiza efectuată în cauză.

De asemenea, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării în scopuri de TVA în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. În situația în care persoana impozabilă nu și-a îndeplinit această obligație, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care persoana ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă.

Având în vedere aceste prevederi legale, recurenta a arătat că în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar

fi trebuie să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

Însă, recurrenta a precizat că intimata ~~nu a colectat TVA în perioada cuprinsă între data de când trebuia să se fi înregistrat în scopuri de TVA, (01.01.2011) și data înregistrării efective (01.02.2011) în scopuri de TVA, prin urmare totalul încasărilor nu includ TVA.~~

În același sens recurrenta a afirmat că, acest lucru este susținut și de inspectorii antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani, în dosar nr. 4.01/2015, în Raportul de Constatare înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. 4.01/2015 din 23.02.2015).

În ceea ce privește taxă pe valoarea adăugată în sumă de 4.000.000,00 lei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că recurrenta nu a declarat toate veniturile conform Rapoartelor fiscale sumare anuale emise de aparatul de marcat electronic fiscal, recurrenta DGRFP Iași a apreciat că sunt aplicabile prevederile art. 36 din Normele Metodologice pentru aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 479 din 18 aprilie 2003, potrivit cărora, pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal utilizatorul întocmește un dosar care va cuprinde sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit operațiunea, cu precizarea motivației de corectare sau de anulare a acesteia, precum și a numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia, decizia scrisă de aprobată a corectării operațiunii greșit efectuate, emisă de persoana care răspunde de gestionarea patrimoniului unității, copie de pe nota sau notele de recepție și constatare de diferențe, întocmite de la ultima inventariere până la zi, prin care a fost stabilit prețul cu amănuntul al produsului sau produselor înregistrate greșit în aparatul de marcat electronic fiscal și nota de contabilitate care reflectă operațiunea efectuată. Dosarul astfel întocmit va sta la baza înregistrării corecte a operațiunii în contabilitate, justificând diferența dintre suma ce apare pe bonul fiscal și suma diferită înregistrată sau stornarea integrală a sumei de pe bonul fiscal anulat.

A mai arătat recurrenta că, referitor la cele 9 situații în care expertul precizează că operațiunile de tastare în casa de marcat au fost eronate, s-a precizat ca ~~în dosarul său a anexat în copie cele nouă referate întocmite în calitate de salariați de C.R., M.M., C.R., M.M., C.R., M.M., fără să facă dovadă că a respectat prevederile art. 36 din Normele Metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 479 din 18 aprilie 2003.~~

De asemenea, recurrenta a precizat că, în Raportul de Constatare înregistrat la Parchetul de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. 4.01/2015 din 11.02.2015, inspectorii antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani, au apreciat că referatele mai sus menționate sunt puse sub semnul îndoielii deoarece sunt întocmite în calitate de salariat și de C.R., M.M., or în statele de plată aferente contribuabilului aceasta nu este și nici nu poate, conform legii, să prezinte calitatea de salariat al contribuabilului C.R., M.M.. Drept urmare, nu se pot lua în considerare diferențele ce apar dintre suma înregistrată în rapoartele fiscale eliberate de casa de marcat a contribuabilului și suma înregistrată în contabilitate, respectiv Registrul jurnal de încasări și plăți.

A susținut că, în conformitate cu prevederile art. 64 din Normele Metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 479 din 18 aprilie 2003, rezultă că Raportul Z este documentul de finalizare a gestiunii pe termen scurt, respectiv zî de lucru, care conține în mod detaliat date ce se vor înregistra în memoria fiscală ca date de sinteză pe termen lung, o dată cu emiterea acestui raport, prin urmare nu ar fi justificat diferențele constatate de organele de inspecție fiscală având în vedere că pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal utilizatorul întocmește un dosar care va cuprinde, pe lângă alte documente, sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit operațiunea, cu precizarea motivației de corectare sau de anulare a acesteia, precum și a numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia.

De asemenea, a arătat că, în Referatul cu propunerile de soluționare a contestației, semnat de conducătorul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani - Inspectie Fiscală - Serviciul

Inspecție Fiscală Persoane Fizice, organele de inspecție fiscală se precizează că: „[...] din evidență contabilă prezentată nu s-a găsit nici referat, cu bonul de casă atașat, din care să reiasă faptul că în perioada analizată s-au comis erori materiale conform art.48, din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, iar în momentul înaintării întreîntării pentru discuția finală din 16.04.2015, când s-a stabilit de comun acord ca aceasta(discuția finală) să aibă loc pe 20.04.2015, când s-a luat declarația pe propria răspundere și s-a dat un exemplar din Nota explicativă care să fie adusă la discuția finală, contribuabilul s-a prezentat cu trei zile mai târziu(23.04.2015), cu răspunsurile/sublinierile la întrebările puse, fără a anexa aceste referate de care face vorbire în contestație, și pe care le-a anexat acum, acesteia.”

Recurenta a mai precizat și faptul că, intimata a dat o declarație pe propria răspundere unde subliniază că a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.

De asemenea, a arătat că din evidență contabilă prezentată nu s-a găsit nici un referat, cu bonul de casă atașat din care să reiasă faptul că în perioada analizată s-au comis erori materiale conform art.48 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

În același timp, a susținut și că cele 9 referate întocmite de lucrătorii gestionari în care au fost explicate erorile comise în operarea în casa de marcat fiscală și nici bonurile fiscale emise eronat nu au fost prezentate inspecției fiscale în perioada verificării.

Mai mult decât atât inclusiv în Raportul de expertiza financiar fiscală judiciară întocmit de D.G.R.F.P. Iași, expert judiciar în dosarul nr. 11/2015 din 10.08.2015 privind I.C. „M. Maria”, la pagina 7 și 8 se precizează: „Expertiza a constatat că în perioada 24.02.2011-20.11.2013, persoanele cu atribuții de vânzare din cadrul I.C. „M. Maria” dar și doamna C. Maria M. au sesizat erori privind 8 bonuri fiscale prezentate în anexa nr.2 la raportul de expertiza. Aceste sesizări au fost aprobată de suspecta C. Maria M. în calitate de administrator, cu toate că nu au cuprins toate informațiile prevăzute de art.36, din HG.479 din 18 APRILIE 2003 și anume: numărul de ordine al bonului fiscal corectat, a orei și minutului emiterii acestuia”

În concluzie, recurrenta DGRFP Iași a susținut că, în ciuda faptului că intimata C. Maria a prezentat bonurile fiscale în momentul efectuării expertizei de către Ministerul Finanțelor, organele de inspecție fiscală consideră că în cadrul I.C. „M. Maria” nu a respectat prevederile art. 36 din Normele metodologice de aplicare a OUG nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparat de marcat electronic fiscal, aprobate prin HG nr. 479/2003.

Ca urmare a celor expuse, recurrenta a apreciat că nu se pot lua în considerare diferențele ce apar dintre suma înregistrată în rapoartele fiscale eliberate de casa de marcat a contribuabilului și suma înregistrată în contabilitate, respectiv Registrul Jurnal de încasări și plăți.

De asemenea, a susținut și că, în documentele de evidență contabilă prezentate de contribuabil nu s-a găsit nici un referat, din care să reiasă faptul că în perioada analizată s-au comis erori materiale conform art.48, din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

Recurrenta a apreciat că toate cele motivate de expertiza prin Raport sunt cu totul nejustificate urmare faptului că se încearcă a se favoriza I.C. „M. Maria” prin diverse motive/calcule neconforme cu realitatea, dând drept exemplu în acest sens, anul fiscal 2013, de care se face vorbire în expertiză, prezentată organelor abilitate, și anume:

- obligațiile fiscale, stabilite de organele de inspecție fiscală s-au efectuat în baza sumarului anual emis de aparatul de marcat electronic fiscal, prezentat de contribuabil, inspecției fiscale;

- din sumar reiese clar că s-au încasat în anul fiscal 2013, venituri în cuantum de 1.150.000, din care TVA, în cuantum de 100.000, sume preluate corect, în Raportul de inspecție fiscală generală, întocmit. În acest sens, a specificat că, aduce aceste precizări deoarece apreciază că expertiza invocă cifre/sume, în aceasta ordine de idei, total eronate, neconforme cu legislația fiscală.

De asemenea, recurrenta a arătat că raportându-se doar la acest aspect, se constată că se încearcă să se motiveze sub orice formă cele stabilite de organele de inspecție fiscale, prin verificarea celor două entități, respectiv F.P.A. și I.C. „M. Maria”, și care s-au prelevat în cuantificarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabilă, de legislația fiscală, invocate prin cele două Rapoarte de inspecție fiscală generale, întocmite, de evidență contabilă în partidă simplă, prezentata, spre verificare, și situația de fapt a celei în cauză, precizând că;

-FIRMA CIOCAN M. -, și-a desfășurat activitatea în baza Certificatului de înregistrare fiscală seria A nr. 118876, emis de ANAF la data de 20.03.2007 până în data de 20.05.2010 când activitatea a fost radiată prin Rezoluția nr. 244/20.05.2010, fără a depune TVA, declarația de mențiuni în termenul prevăzut de lege, aceasta fiind depusă la unitatea fiscală sub nr. 9-1000 abia în data de 10.10.2012;

-FIRMA CIOCAN M. -, și-a desfășurat activitatea în baza Rezoluției nr. 244/02.06.2010 emisă de către Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Botoșani până în data de 27.05.2014 când activitatea întreprinderii individuale a fost suspendată prin Rezoluția nr. 9-1000/2014 până în data de 26.05.2017.

Prin urmare, recurenta a susținut că, inspecția fiscală, consideră nefondate constatarilor făcute prin Raportul de expertiză finanțiar fiscală, își menține toate obiecțiunile făcute, inclusiv diferențele de plată stabilită în sarcinile contestatarilor, motivat de faptul că toate obligațiile fiscale au fost determinate pe la baza documentelor prezentate pentru control și confirmate de către contribuabil prin declarațiile pe propria răspundere ca fiind în totalitate la data încheierii rapoartelor de inspecție fiscală.

Recurenta DGRFP Iași, a apreciat că instanța de fond în mod greșit a reținut că organul fiscal a interpretat eronat dispozițiile legale în materie, motivând soluția doar pe baza concluziilor expertizei efectuate în cauză.

Totodată, a precizat că echipa de inspecție fiscală, care a efectuat inspecția fiscală la cele două entități economice în cauză, consideră că controlul efectuat a fost făcut cu respectarea procedurilor fiscale în vigoare la data încheierii acțiunilor de inspecție fiscală, iar sumele de plată stabilite pentru perioadele verificate și aduse la cunoștința contribuabililor în termenul legal prin avizele de inspecție fiscală.

De asemenea, a susținut că valoarea prejudiciului cauzat bugetului consolidat al statului de către cele două entități economice (respectiv, FIRMA CIOCAN M. și FIRMA CIOCAN M. ), reprezentate de același titular, este în sumă totală de 115.431 lei (24.491 lei + 90.940 lei).

În ceea ce privește dispoziția instanței de fond, de a se plăti cheltuieli de judecată, recurenta a apreciat că nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art.453 Cod procedură civilă.

Fata de aceste susțineri, recurenta DGRFP Iași a solicitat admiterea recursului așa cum a fost formulat, casarea sentinței pronunțată de Tribunalul Botoșani și, în rejudicare respingerea acțiunii formulată ca netemeinică și nelegală cu mențiunarea actelor administrativ fiscale emise ca fiind legale și temeinice.

*Prin întâmpinare*, intimele FIRMA CIOCAN M. și FIRMA CIOCAN M. prin titular CIOCAN M. Iași, au solicitat respingerea recursului ca nefondat.

În motivare, titularul intimelor, CIOCAN M. a arătat că recursul privește doar soluția instanței de fond referitoare la TVA și numai pentru trei din motivele avute în vedere în adoptarea sentinței.

În ceea ce privește primul motiv, cel referitor la stocul de mărfuri rămas la închiderea activității FIRMA CIOCAN M., intimele au precizat că prin Nota explicativă din 7 aprilie 2015, emisă odată cu finalizarea inspecției fiscale la FIRMA CIOCAN M., s-a solicitat acceptarea acestor corecții, aspect confirmat de recurentă inclusiv prin cererea de recurs, însă inspecția fiscală nu a avut nicio reacție.

De asemenea, a criticat afirmația recurentei conform căreia instanța de fond a acceptat întocmai expertiza fiscală efectuată în cauză, că și argumentele acesteia „situații care au ieșit din termenul de prescripție” precizând că nu reprezintă motiv de admitere a recursului pentru că termenul de prescripție, în această situație trebuia să fi avut în vedere încadrarea în perioada de 5 ani anterioară datei până la care a avut loc inspecția fiscală (23.04.2010) și nu în cea de 5 ani anterior datei de 23.04.2015 la care s-a întocmit raportul de inspecție fiscală.

În privința faptului că procesele verbale nu au fost cuprinse în rapoartele de gestiune, intimele au precizat că s-au avut în vedere doar prevederile cuprinse la art.128 alin.8 lit.b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, dispoziții care permit ca doar pentru TVA asemenea situații de mărfuri degradate să nu fie asimilate operațiunii de livrare de bunuri.

Totodată, intimele au apreciat că nici prevederile cuprinse la art.6 alin.1 și 2 din Legea nr.82/1991 a contabilității nu pot fi acceptate ca motiv de admitere a recursului motivând că,

aceste dispoziții au un conținut diferit de cel prezentat în cererea de recurs și că potrivit prevederilor art.14 alin.3 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, tratamentul fiscal al unei operațiuni se stabilește, având în vedere doar prevederile legislației fiscale, acesta nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă, îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale. Au mai precizat și faptul că nici Titlul VI din legea 571/2003 și nici Directiva CE/112/2006 nu conțin reglementări pentru TVA care să facă trimitere la legea contabilității.

Referindu-se la cel de-al doilea motiv invocat de recurrentă, TVA ce trebuia colectată în perioada cuprinsă între data de la care recurrenta trebuia să fi înregistrat în scopuri de TVA si data înregistrării efective, intimatele au susținut că invocarea acestui motiv este inutilă, motivând că prin raportul de expertiză s-a cuprins o perioadă mai mare cu o lună calendaristică decât cea luată în calcule de inspecția fiscală.

În privința faptului că recurrenta au susținut că pentru stabilirea taxei datorate ar trebui aplicată procedura standard, iar nu a sutei majorate așa cum este precizat în expertiza fiscală, pentru motivul că „pentru taxe de colectat TVA în perioada cuprinsă între 01.11.2010 și data înregistrării efective (01.02.2012) și prin urmare totalul încasărilor nu includ TVA”, intimatele au învaderat că tratamentul fiscal adoptat de recurrentă cu privire la acest aspect este greșit, acesta contravenind prevederilor cuprinse la pct.23 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal emise în aplicarea art.140 referitor la cotele de TVA.

Referitor la pretinsa nelegalitate privind corectarea în minus a vânzărilor cu acele 9 referate prin care s-au constat erori de preluare în casa de marcat fiscală, intimatele au susținut că neprezentarea originalului celor 9 referate nu înseamnă ca o situație de fapt eronată să fie acceptată ca situație de fapt fiscală corectă.

Au mai arătat că erorile referitoare la omisiunea tastării unei virgule pentru separarea zecimalelor aferente prețului practicat ori prin cuprinderea unor cantități de mărfuri care nu fusese achiziționate, sunt evidente și trebuie acceptate tocmai din perspectiva necesității reflectării unei situații de fapt fiscale reale și nu a celei viciate. Mai mult decât atât, au susținut că, aceste erori făcând obiectul cercetărilor penale efectuate de procurorul desemnat și fiind acceptate, înălțarea lor prin procedura contenciosului administrativ este incorrectă.

În privința îndoielii exprimată de inspectorul antifraudă, au considerat că aceasta trebuie acceptată doar ca opinie personală, iar nu ca temei de drept.

Intimatele au mai învaderat instanței de control judiciar că raportul de expertiză efectuat în cauză, în afară de situațiile pe care au fost formulate motivele de recurs, a reliefat diferențe atât în privința taxei de colectat cât și în privința celei respinse la deducere, acceptate de instanța de fond, și pentru care recurrentele nu au invocat niciun motiv de casare.

Pentru motivele invocate prin întâmpinare, intimatele au solicitat constatarea recursului ca nefondat, respingerea acestuia și menținerea soluției primei instanțe ca temeinică și legală.

**Prin răspunsul la întâmpinare** formulat de recurrenta DGRFP Iași prin AJFP Botoșani a solicitat admiterea recursului declarat ca temeinic și legal, apreciind că susținerile intimatelor nu pot fi reținute aducând următoarele argumente:

În primul rând a susținut că expertul contabil desemnat în cauză a diminuat stocurile existente în evidență contabilă la data de 01.01.2010, înscrise în evidență contabilă prezentată de contribuabil la data începerii inspecției fiscale, cu sume semnificative provenite din perioada 20.05.2006 - 31.12.2009, perioada care nu a fost verificată și nici nu putea fi verificată de organele de inspecție fiscală care, au inițiat inspecția fiscală conform avizului de inspecție fiscală nr. 2/2014, pentru perioada 01.01.2010 la 30.06.2010 privind impozitul pe venitul anual realizat din activități independente și pentru perioada 01.01.2010 la 30.06.2010, privind TVA.

(1) Cu privire la termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale, recurrenta a arătat că în conformitate cu prevederile art.98 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală: *Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.*

(2) *La contribuabili mari, perioada supusa inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).*

(3) *La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creațelor născute în ultimii 3 ani fiscale pentru care există obligația depunerii declaratiilor fiscale.*

*Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

- a) *există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuților și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*
- b) *nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*
- c) *nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuților și altor sume datorate bugetului general consolidat.*

A mai precizat că, cu ocazia efectuării controalelor inopinate efectuate la cele două entități economice în cauză, s-au făcut propuneri de inspecții fiscale generale, pentru perioada începând cu data de 01.01.2010, motivat de faptul că ... nu a depus declarațiile obligatorii pentru anul fiscal 2010 și ... în cadrul perioadei verificate prin control inopinat (01.01.2011 - 30.06.2014), a declarat pierdere fiscală pentru un număr de 3 ani consecutivi.

Recurenta a apreciat că instanța de fond a acceptat în mod eronat concluzia expertizei, întrucât contribuabilul nu se încadrează în categoria contribuabililor mari pentru care termenul de prescripție este cel de la art.98, alin.2 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, încadrându-se, după cum corect a stabilit inspecția fiscală prin RIF nr. 04.2015, care a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere nr. 56/1 din data de 23.04.2015 și respectiv Deciziei de impunere nr. 1 din data de 23.04.2015, fiind respectate prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura fiscală, republicată, art.98, alin.3 (La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creațelor născute în ultimii 3 ani fiscale pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale).

În acest caz, urmare concluziilor reiese din procesele verbale de controale inopinate la cele două entități economice, a fost stabilită punctual perioada pentru care urmează a se efectua inspecții fiscale generale.

Referitor la afirmația reclamantei, potrivit căreia diferența de TVA a fost stabilită greșit pentru faptul că în timpul inspecției fiscale dar și la încheierea acesteia, prin nota explicativă dată a solicitat ca stocul de marfă rămas nevalorificat să fie corectat cu valoarea mărfurilor degradate, cu termen de valabilitate expirat, constatătate pe baza de Procese-verbale de la precedenta inspecție fiscală, până la data de 30.06.2010, recurenta a arătat că, ... nu a prezentat documente care să combată constataările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, respectiv procese-verbale privind marfa degradată aferente perioadei verificate. În conformitate cu art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, sumele din procesele verbale privind produsele alimentare și nealimentare expirate și degradate invocate, ar fi trebuit să fie înscrise în Raportul de gestiune zilnic, aferent perioadei la care se referă, motiv pentru care organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că ... datorează TVA în sumă de ... lei aferenta stocului de marfă final, nevalorificat în sumă de ... lei, conform Raportului de gestiune existent la data încheierii activității persoanei fizice autorizate. La TVA în sumă de ... lei au fost calculate în sarcina societății majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei pentru perioada 01.01.2010-25.02.2015 și penalități de întârziere în sumă de ... lei pentru perioada 01.07.2013-25.02.2015, în conformitate cu prevederile art.119 alin.1, art. 120 alin.1 și art.120<sup>1</sup> din OG. 92/2003 privind Codul de procedura civilă.

În ceea ce privește înregistrarea ca plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală prin /64/17.04.2015, au arătat tratamentul fiscal și încadrarea conform legislației în vigoare a activității desfășurate de ... astfel: - începând activitatea la data de 03.06.2010 contribuabilă I.I Ciocan Maria, s-a autorizat pentru desfășurarea de activități economic; - în perioada 03.06.2010-30.09.2010, contribuabilă, a realizat venituri conform evidenței contabile în partidă simplă prezentată organelor de inspecție fiscală, în sumă de 133.762, plafonul de scutire admis fiind depășit în luna septembrie 2010.

A mai arătat recurenta că, în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, contribuabilă ... a primit sub semnătură, în 21.06.2010 Decizia pentru plăți anticipate cu titlu de impozit pe anul 2010, în care se arată că data începerii activității este de 02.06.2010, cu un venit brut estimat, și însușit de contribuabil, în sumă 269.758, cifra care este peste plafonul de scutire admis de legislația în vigoare la data respectivă. De asemenea, recurenta a invocat ca motiv pentru care organele de inspecție fiscală n-au aplicat procedura sutei mărite,

prevederile Normelor metodologice pentru aplicarea art. 152, din Codul fiscal pct.62, alin. 2, lit. a precum și pct. 2, lit. b din același act normativ.

În ceea ce privește susținerile reciamantei cu privire la cele 9 referate a arătat că contribuabilul a dat o declarație pe propria răspundere unde subliniază că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale și răspund de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora. În acest sens a precizat că organele de inspecție fiscală confirmă faptul că nu s-a găsit nici un referat, cu bonul de casă atașat, din care să reiasă faptul că în perioada analizată s-au comis erori materiale conform art.48 din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, iar în momentul înaintării Înștiințării pentru discuția finală din data de 16.04.2015, când s-a stabilit de comun acord ca aceasta ( discuția finală ) să aibă loc pe 20.04.2015 când s-a luat declarația pe propria răspundere și s-a dat un exemplar din Nota explicativă care să fie adusă la discuția finală, contribuabilul s-a prezentat cu trei zile mai târziu (23.04.2015), cu răspunsurile/sublinierile la întrebările puse, fără a anexa aceste referate de care face vorbire în contestație.

În concluzie, reiterează susținerile din cererea de recurs conform cărora a apreciat că instanța de fond, în mod eronat a reținut că organul fiscal a interpretat eronat dispozițiile legale în materie, motivând soluția doar pe baza concluziilor expertizei efectuate în cauză.

Având în vedere toate susțineri, recurenta a solicitat admiterea recursului aşa cum a fost formulat, casarea sentinței pronunțate de Tribunalul Botoșani și, în rejudicare, respingerea acțiunii formulate ca netemeinică și nelegală cu menținerea actelor administrativ fiscale ca fiind legale și terneinice.

*Examinând recursul prin prisma actelor și lucrărilor dosarului, precum și a motivelor invocate, Curtea constată că acesta este fondat pentru următoarele considerente:*

Cu titlul preliminar, Curtea amintește că motivele de recurs prezintă următoarele caractere juridice: caracter legal, motivele de recurs fiind prevăzute în art. 488 pct. 1-8 C.pr.civ.; sunt instituite prin dispoziții procedurale speciale, de strictă interpretare, ce nu pot fi extinse prin analogie la situații ce nu au fost avute în vedere la legiferare; vizează numai nelegalitatea hotărârii atacate, spre deosebire de Codul anterior în care motivele vizau și netemeinică acesteia.

Din lecturarea petiției de recurs Curtea constată că argumentele cele mai consistente se referă la modalitatea în care instanța de fond a dat eficiență probelor administrative nemijlocit în detrimentul Raportului de constatare înregistrat într-un dosar penal întocmit de inspectorii antifraudă desemnați în baza ordonanței procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani. De asemenea se critică cu precădere concluziile raportului de expertiză efectuat în cauză prin raportare la Raportul de constatare efectuat în cursul procedurii penale.

În legătură cu aceste argumente Curtea amintește că recursul nu are caracter devolutiv și prin urmare instanța de fond are plenitudine de apreciere în ceea ce privește probele administrative în cauză, este suverană în a aprecia asupra oportunității administrării probelor în proces din perspectiva utilității, concludenței și pertinenței acestora, iar instanța de recurs nu poate să procedeze la reinterpretarea probelor administrative. Cu alte cuvinte, criticiile recurenței pe stabilirea situației de fapt nu se convertesc în niciun motiv de nelegalitate, deoarece stabilirea situației de fapt este atributul instanței de fond care, în cauză și-a motivat hotărârea cu argumente pertinente pe aspectul situației de fapt reținute.

Pe de altă parte, instanța de fond nu avea obligația de a se baza pe Raportul de constatare întocmit de inspectorii antifraudă desemnați în baza ordonanței procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Botoșani. În acest sens relevante sunt considerentele Curții Constituționale inserate la pct. din Decizia nr. 17:

*"Prin Decizia din 1 decembrie 2012, precitată, Curtea a reținut, de asemenea, că în procesul deliberării, judecătorul verifică și evaluatează materialul probator și își fundamentează soluția pe întregul probatoriu administrat în cauză, prin coroborarea și aprecierea probelor, și nu prin raportarea exclusivă la procesele-verbale și actele de constatare întocmite de alte organe, cu competență specială. Așadar, judecata se desfășoară de către o instanță independentă și imparțială, în condiții de publicitate, oralitate și contradictorialitate, iar judecătorul își fundamentează soluția pe întregul probatoriu administrat, verificând, evaluând și coroborând probele, astfel că informațiile culese imediat după săvârșirea faptei reclamate, în măsura obținerii lor legale, nu pot crea în mod concret riscul unui abuz de procedură".*

Argumentele ce pot fi încadrate în motivele de recurs prevăzute de art. 488 alin. 1 pct. 8 Cod procedură civilă sunt cele referitoare la stocul de mărfuri la încetarea activității în perioada 01.01.2010 - 31.12.2010; TVA ce trebuia colectată pentru perioada cuprinsă între data de 01.01.2010 și 31.12.2010; corectarea în minus a erorilor preluate de casa de marcat.

În ce privește prima critică, Curtea apreciază că fiind corect raționamentul instanței de fond în ce privește mărimea stocului de mărfuri asupra căruia urmează a se calcula în sarcina reclamantei obligația de plată a TVA, deoarece în mod greșit organul fiscal nu a ținut cont de diminuarea stocurilor scriptice cu contravalorearea mărfurilor degradate/expirate stabilite anterior perioadei supusă inspecției fiscale, astfel:

- la data de 31.12.2008 bunuri degradate în valoare de 1.134.141 și 4.733, constatate pe bază de proces verbal;
- în anul 2009 bunuri degradate în valoare de 1.134.141;
- în anul 2010 bunuri degradate în valoare de 1.134.141.

Așa cum rezultă din concluziile raportului de expertiză prin recalcularea stocului scriptic rămas la încetarea activității (01.01.2010 - 31.12.2010) rezultă o lipsă în gestiune de 1.134.141, pentru care se apreciază că reclamanta datorează TVA suplimentar de plată, calculat potrivit sutei majorate.

Referitor la cea de a doua critică, se reține că Întreprinderea Individuală "M. M. M." s-a declarat plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2011, prin depășirea plafonului de încasări, când i s-a atribuit codul fiscal 1027112.

Organul fiscal, urmare a controlului fiscal, a constatat că reclamanta a depășit plafonul de scutire admis, în sumă de 2.000.000 RON, la o dată anterioară, respectiv la data de 31.10.2010, când a realizat o cifră de afaceri de 2.000.000 (2.000.000 RON). Dar, în această privință argumentele recurenței părâte sunt contrare dispozițiilor art. 152 alin. 4 și 5 din Codul fiscal (Legea nr. 571/2003) astfel că și în această privință, Curtea apreciază că fiind corect raționamentul instanței de fond, argumentele recurenței care se întemeiază în special pe concluziile Raportului de constatare întocmit în cursul procedurii penale, nefiind concludente sub aspectul încălcării dispozițiilor legale care reglementează această materie. Indiferent de prezumțiile și concluziile susținute de către fiecare parte cu privire la data reală a înregistrării sau la o dată reală de la care se optează pentru aplicarea regimului de TVA, în opinia Curții este esențială data menționată în actul prin care s-a finalizat această procedură, respectiv certificatul de înregistrare fiscală.

Deoarece pentru perioada noiembrie 2010 - ianuarie 2011 în care "M. M. M." trebuia să fi fost înregistrată în scopuri de TVA și să fi colectat taxa aferentă activității desfășurate, inspecția fiscală a stabilit un volum de taxă de colectat de 1.134.143 lei prin aplicarea procedurii normale (volum livrări x 24 %), pe când corect ar fi fost aplicarea procedurii "sutei majorate" prevăzute la pct. 23 al(2) din Normele de aplicare a Codului fiscal, în veniturile încasate fiind inclusă taxa colectată, instanța de fond a apreciat corect că taxa pe valoarea adăugată de colectat trebuie recalculată prin aplicarea procedurii sutei majorate.

Fondate sunt criticiile recurenței în ce privește cele 9 situații în care operațiunile de tastare în casa de marcat fiscală a mărfurilor comercializate au fost eronate fie prin preluarea unor cantități incomparabil mai mari decât cele comercializate efectiv, fie prin introducerea de prețuri nereale.

Astfel, conform art. 36 din Normele de aplicare a OUG nr. 28/1999, aprobată prin HG 479/2003, cu modificările și completările ulterioare, prevede că pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal utilizatorul întocmește un dosar care va cuprinde:

a) sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit operațiunea, cu precizarea motivării de corectare sau de anulare a acesteia, precum și a numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia;

b) decizia scrisă de aprobare a corectării operațiunii greșit efectuate, emisă de directorul finanțier-contabil, contabilul-șef sau de altă persoană care răspunde de gestionarea patrimoniului unității;

c) copie de pe nota sau notele de recepție și constatare de diferențe, întocmite de la ultima inventariere până la zi, prin care a stabilit prețul cu amănuntul al produsului sau produselor înregistrate greșit în aparatul de marcat electronic fiscal;



d) nota de contabilitate care reflectă operațiunea efectuată.

Or, contrar opiniei instanței de fond, Curtea apreciază că nu sunt îndeplinite condițiile pentru corectarea erorilor. Astfel condițiile de corectare a erorilor sunt cumulative iar reclamanta intimată nu a respectat art. 36 din Normele de aplicare a OUG nr. 28/1999 și nu a întocmit dosarul necesar pentru a beneficia de facilitatea de corectare a erorilor. Existența la dosar doar a sesizării scrise a persoanei care a efectuat greșit operațiunea nu echivalează cu existența documentelor necesare corectării erorilor.

Față de aceste considerente, în temeiul art. 496 Cod procedură civilă și art. 20 din Legea nr. /2004 va admite recursul, va casa în parte sentința recurată și, în rejudicare va anula în parte decizia de soluționare a contestației administrative nr. 15.03.2017 emisă de DGRFP Iași și, pe cale de consecință, modifică decizia de impunere nr. 1/23.04.2015 emisă de AJFP Botoșani pentru .1. in sensul că va menține în sarcina .1. obligația de plată a sumei de .1. reprezentând diferența de TVA colectat dintre înregistrările din casa de marcat și ce s-a evidențiat în deconturile TVA în perioada verificată 25.01.2011 – 25.02.2015, precum și a accesoriilor aferente acestei sume. De asemenei vor fi menținute celelalte dispoziții ale sentinței recurate care nu sunt contrare prezentei decizii.

Pentru aceste motive,  
În numele Legii,

#### DECIDE:

Admite recursul formulat de părâta DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE IAȘI prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani cu sediul în mun. Botoșani, str. Piața Revoluției, nr. 5, jud. Botoșani *împotriva sentinței civile nr. 359 pronunțată de Tribunalul Botoșani, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal la data de 8 mai 2018, intimează fiind .1. și .1. și INTreprinderea Individuală .1. și .1. ambele cu domiciliu în comuna .1. Județ Botoșani.*

Casează în parte sentința recurată și, în rejudicare:

Anulează în parte decizia de soluționare a contestației administrative nr. 5217/15.03.2017 emisă de DGRFP Iași și, pe cale de consecință, modifică decizia de impunere nr. 1/23.04.2015 emisă de AJFP Botoșani pentru .1. in sensul că menține în sarcina .1. obligația de plată a sumei de .1. lei reprezentând diferența de TVA colectat dintre înregistrările din casa de marcat și ce s-a evidențiat în deconturile TVA în perioada verificată 25.01.2011 – 25.02.2015, precum și a accesoriilor aferente acestei sume.

Menține celelalte dispoziții ale sentinței recurate care nu sunt contrare prezentei decizii.  
Definitiv.

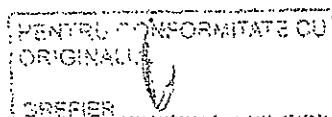
Pronunțată în ședință publică din 23 ianuarie 2019.

Președinte,

Judecători,

Grefier,

Pentru grefier ieșit din activitate,  
semnează grefier-șef secție



Red. L.Mihalciuc  
Jud. fond :M. Ungureanu  
Tehnored. A.G.Mandiuc  
ex.5/14.03.2019