



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA nr. ... din2011

privind modul de soluționare a contestației formulate de Î.I. X din localitatea C....., str. ... nr., județul Vâlcea, CUI, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din2011.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Î.I. X din localitatea C....., județul Vâlcea, cu contestație înregistrată la această instituție sub nr. ... din2011.

Contestația are ca obiect suma de lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. ... din data de ...2011 și Raportul de inspecție fiscală nr. .. din . anexă la aceasta, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea, reprezentând :

- ... lei taxa pe valoare adăugată ;
- ... lei majorări de întârziere aferente.

Actele administrativ fiscale au fost comunicate contribuabilului la data de ...2011, data ridicării sub semnătură a acestora, iar contestația a fost depusă la data de ...2011, fiind respectat termenul de 30 de zile prevăzut la art. 207 alin. (1) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală.

Contestația este formulată de reprezentantul legal al Î.I. X, semnătura fiind însoțită de ștampila.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1), art. 206 lit. c) - e) și art. 209, alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de Î.I. X.

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

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. X din data de ...2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ... din ...2011 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea - Activitatea de Inspecție Fiscală, motivând următoarele :

Petenta arata că în fapt, prin cele două acte administrative fiscale pe care înțelege să le conteste, au fost stabilite cu ocazia inspecției fiscale efectuate, obligatii

suplimentare în cuantum total de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere, sumă pe care înțelege să o conteste în totalitate.

Petenta precizează că în cuprinsul actelor atacate s-a reținut că în perioada 01.01.2007 - 30.09.2007 aceasta ar fi colectat TVA în cuantum de .. lei fără a avea calitatea de plătitor de TVA, aceste rețineri fiind neîntemeiate .

Petenta invederează în acest sens faptul că toate notele de intrare recepție sunt întocmite fără taxă pe valoarea adăugată, drept pentru care nu poate fi obligată la plata unei taxe pe care în realitate nu a colectat-o.

Petenta arată că mențiunea de TVA înscrisă pe bonurile fiscale se datorează unei erori survenite ca urmare a faptului că, anterior acestei date, a fost înregistrată ca plătitor de TVA. Începând cu anul 2007, nu mai era în evidenta plătitorilor de taxa, casa de marcat rămânând însă așa cum fusese fiscalizată anterior.

În acest sens, petenta precizează că dispozițiile reținute în actele contestate, respectiv art. 150 alin. 1 lit. a) și alin. 3 din Codul fiscal, pe care le citează, nu pot fi aplicabile în cazul său întrucât aceasta nu a desfășurat livrări de bunuri taxabile (nu era plătitoare de TVA), iar bonul fiscal nu servește ca factură.

În ceea ce privește suma de ... lei, contestatoarea susține că aceasta este greșit stabilită în sarcina sa de către organele de inspecție fiscală, invocând în cauză dispozițiile art. 145 și art. 146 Cod fiscal, pe care le citează.

Astfel, arată petenta, întreprinderea a justificat exercitarea dreptului de deducere a taxei cu documentele prevăzute de dispozițiile legale, situație în care stabilirea acestor obligații suplimentare în sarcina sa este greșită.

Relativ la măsura stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, petenta arată că nici aceasta nu este legală întrucât echipa de inspecție fiscală a aplicat în mod greșit dispozițiile legale și nu a luat în calcul declarația sa. Astfel, spune petenta, a fost calculată o taxă majorată în condițiile în care ieșirile din gestiune s-au realizat în perioade diferite de timp.

Referitor la majorările de întârziere, petenta susține că și acestea sunt nelegale în condițiile în care nici obligația principală nu este datorată.

Față de aceste motive, petenta solicită admiterea contestației, desființarea actelor atacate și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare în cuantum de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere.

B. Din actul administrativ fiscal contestat și raportul de inspecție fiscală anexă la aceasta, rezultă următoarele:

I.I. X își desfășoară activitatea în baza Rezoluției emisă de ORC Vâlcea cu nr. X/ ...2009, are sediul în C..., str. .. nr. .., județul Vâlcea și obiectul de activitate principal îl constituie : "Comerț cu amănuntul prin standuri, chioșcuri și piețe al altor produse." - cod CAEN 4789 .

Întreprinderea a făcut obiectul unui control fiscal efectuat de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, materializat prin Decizia nr. X/ ...2011 prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în *sumă totală de ... lei*, reprezentând: taxa pe valoarea adăugată și majorări de întârziere, din care rezultă următoarele:

Verificarea **TVA** s-a făcut în baza prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și H.G.R. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul Fiscal, cu

modificările și completările ulterioare și a cuprins perioada 01.01.2007 - 30.06.2011, constatându-se următoarele :

1.) În urma verificării documentelor de livrare (role-jurnal, rapoarte fiscale de închidere zilnică emise de aparatele de marcat electronice fiscale, rapoarte AMEF lunare, anuale), a rezultat că în perioada 01.01.2007 - 30.09.2007, operatorul economic avea înscrisă pe bonuri fiscale taxa pe valoare adăugată în suma totală de 24.481 lei *desi acesta beneficia de regimul special de scutire prevăzut de art. 152, alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/ 2003 republicată privind Codul fiscal.*

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca acest fapt contravine dispozitiilor art. 150 alineat (1) litera a) și art. 150 alineat (3) din Legea 571/2003 republicată privind Codul fiscal, modificat prin art. I, pct. 121 din Legea nr. 343/ 2006 pentru modificarea și completarea Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007, contribuabilul datorand la bugetului general consolidat al statului taxa pe valoare adaugata in suma de **X lei**, de la data colectării acesteia, conform anexei la raportul de inspectie fiscala.

Echipele de inspectie fiscală a apreciat că I.I. X era obligată să fiscalizeze aparatul de marcat electronic fiscal din dotare în mod corespunzător, astfel încât să nu înscrie pe documentele de livrare taxa pe valoare adăugată, aplicând regimul special de scutire prevăzut la art.152 alineat (8) litera b) din Legea 571/2003 rep. privind Codul fiscal.

2.) În urma inspecției fiscale s-a constatat că la data de 15.08.2007 Î.I. Trică Maria are înregistrate venituri, conform registrului jurnal de încasări și plăți, în suma de X lei, depășind astfel plafonul de scutire prevăzut la art. 152 *alin. 1, Cod fiscal.*

Organele de inspectie fiscala au mai constatat că Î.I. Trică Maria (fosta A.F. Trică Maria) nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de **01.10.2007**, fiind încălcate astfel dispozițiile cap. 13 art. 153 alin. 1 lit. b) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operatorul economic înregistrându-se cu întârziere, respectiv la data de **01.04.2008**, contrar dispozițiilor art. 152 alin. 1, alin. 2, alin. 6, art. 153 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, respectiv pct. 61, alin. 1, pct. 62, alin. 2, lit. b) din art. 152 și pct. 66 alin. 1 lit. c, art. 153 din HG nr. 44/ 2004 privind Normele metodologice de aprobare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că suma de **X lei** înscrisă de operatorul economic în Decontul D300 (rândul 23 *-Regularizări taxă dedusă*) după la AFP X... sub nr. .../ ..07.2008, reprezintă TVA aferentă stocului de marfă la data de 30.08.2007.

Întrucât nu au fost prezentate documente justificative, respectiv liste de inventar pentru aceste mărfuri, organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deductibilitate pentru TVA în suma de X lei în conf. cu pct. 61 alin. 4, 5 și 6 din HG nr, 44/ 2004 privind Normele metodologice de aprobare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 148 lit. a) din Legea 571/ 2003 și pct. 53 alin. (2) din HG 44/ 2004.

3.) Organele de inspectie fiscala au constatat in perioada verificata o diferenta de TVA deductibilă în plus în suma de **X lei** față de cea declarata de Î.I. X.

Recapitulând, s-a stabilit o obligație suplimentară de plata reprezentând **taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei** (X lei + X lei - X lei) și s-au calculat **accesorii** (majorări, dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de **X lei** (X lei + X lei) conform Anexei nr. 3, astfel :

- majorări de întârziere și dobânzi în sumă de X lei pentru perioada 26.04.2007 - 03.10.2011, în conf. cu art. 119 alin. 1 și art. 120 alin. 1, 2 și 7 din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare;

- penalități de întârziere în sumă de X lei, în conf. cu art. 120¹ alin. 2 lit.c) din OUG nr. 39/ 2010 pentru modificarea și completarea OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare.

4) În data de 05.10.2011 în baza pct. 2 alin. 1 lit. a) Anexa 1 din Ordinul nr. 2861/ 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, organele de inspecție fiscală au asistat la efectuarea inventarierii stocului de marfa faptic existent la cele două tonete amplasate în Piața X.... unde Î.I. X își desfășoară în prezent activitatea.

În urma inventarierii a rezultat o diferență în minus în sumă de X lei dintre stocul de marfă scriptic (Raport de gestiune întocmit de Î.I. X) și stocul de marfă faptic (conform listelor de inventar încheiate la data de 05.10.2011, anexate la raportul de inspecție fiscală).

Organele de inspecție fiscală au întocmit în acest sens în data de 05.10.2011 un proces verbal prin care s-a stabilit o **TVA de plată în sumă de X lei** (X x24/124), conform prevederilor art. 128 alin. 4 lit.d) și art. 137 alin. 1 lit.c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petenta, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de de **X** reprezentând TVA și majorări de întârziere este legal datorată de către **Î.I. X din C..... județul Vâlcea** .

În fapt, Î.I. X a făcut obiectul unui control fiscal efectuat de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea, materializat prin Decizia nr. X/ ...2011 și raportul de inspecție fiscală nr. X din ...2011, anexă la aceasta, prin care s-au constatat următoarele aspecte privind taxa pe valoarea adăugată:

1) X lei reprezintă TVA de plată, colectată de pe bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice în numele Î.I. X în perioada 01.01.2007 - 30.09.2007 în care aceasta beneficia de regimul special de scutire prevăzut de lege;

2) X lei reprezintă TVA aferentă stocului de marfă înregistrat la data de 30.08.2007, înscris în decontul D300 (rândul 23 *Regularizări taxa dedusă*) depus de Î.I. X la AFP sub nr. X/ 17.07.2008;

3) X lei reprezintă TVA deductibil constatată în plus în perioada verificată față de TVA deductibil declarat de operatorul economic verificat.

Recapitulând, obligația suplimentară de plată stabilită în sarcina Î.I. X reprezentând **taxă pe valoarea adăugată este în sumă de X lei** (X lei + X lei - X lei).

Pentru diferența suplimentară de taxă în suma de X lei (X - X) s-au calculat **accesorii** (majorări, dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de **X lei**.

Totodată, la data de 05.10.2011, în urma efectuării inventarierii stocului de mărfuri, s-a constatat o diferență în minus în sumă de X lei în gestiunea de mărfuri a întreprinderii, pentru care organele de inspecție fiscală au colectat **TVA în sumă de X lei.**

1. Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este dacă Î.I. X datorează taxa pe valoare adăugată înscrisă pe bonurile fiscale, role-jurnal, rapoarte fiscale de închidere zilnică, lunare și anuale emise de aparatele de marcat electronice fiscale în perioada 01.01.2007 - 30.09.2007, în condițiile în care aceasta beneficia de regimul special de scutire prevăzut de lege.

În fapt, în perioada 01.01.2007 - 30.09.2007 Î.I. X din ... a emis documente de livrare, respectiv bonuri fiscale, role-jurnal, rapoarte fiscale de închidere zilnică, lunare, anuale emise de casa de marcat electronică fiscală, în care a înscris taxa pe valoare adăugată, fără a fi înregistrată ca plătitor de TVA.

În aceste condiții, Î.I. X avea obligația fiscalizării corecte a casei de marcat electronice, adică pe documentele de livrare (role - jurnal, rapoarte fiscale de închidere zilnică) emise de acest aparat nu trebuia să apară înscrisă taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta avea obligația achitării la bugetul general consolidat al statului a taxei pe valoarea adăugată colectată **în perioada 01.01.2007 - 30.09.2007**, înscrisă în aceste documente, în suma de X lei, în temeiul prevederilor, alin.1, lit a) și alin. 3 ale art.150 și art. 152 alin. (8) litera b) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal rep, modificată și completată prin Legea 343/ 2006, valabile pentru perioada respectivă.

În drept, capitolului 11 *Persoanele obligate la plata taxei*, art. 150, alineat (1), lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin art. I pct. 121 din Legea nr. 343/ 2006, **valabil pentru perioada 01.01.2007- 31.12.2007**, stipulează :

"Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) *Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu :*

a) *persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care se aplică prevederile lit. b) - g); (...)"*

De asemenea, prin art. I pct. 121 din Legea nr. 343/ 2006 pentru modificarea și completarea **Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007**, la art. 150 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal a fost introdus alineatului (3), care precizează :

"(3) Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în *orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.*"

Având în vedere prevederile legale invocate se reține că pe perioada verificată 01.01.2007 - 30.09.2007, persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România.

De asemenea, se reține că **pe perioada verificata 01.01.2007 - 30.09.2007 orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.**

Din situația de fapt prezentată, reiese că Î.I. X cu sediul fiscal în loc. ..., str. .. nr. ..., județul Vâlcea se încadra în regimul special de scutire definit de art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal astfel :

"(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare **regim special de scutire(...)"**.

Referitor la aplicarea regimului special de scutire, art. 152 alineat (8) , lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează următoarele:

"Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire :

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document; "

Fata de cele de mai sus rezulta că în situația în care operatorul economic beneficiază de regimul special de scutire, legiuitorul a impus că acesta nu are voie să înscrie taxa pe valoare adăugată pe factură sau orice alt document care reprezintă act justificativ emis pe numele societății.

În atare situație, se reține că operatorul economic în mod eronat a înscris TVA în documentele de livrare emise în numele societății, respectiv în bonurile fiscale, rolele - jurnal, rapoarte fiscale de închidere zilnică și cele lunare emise de aparatele de marcat electronice fiscale.

De asemenea, prin HG nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, pct. 58 alineat (1) dat în aplicarea art. 150 alineat (3), aplicabil în perioada verificata 01.01.2007- 30.09.2007, legiuitorul a statuat următoarele :

58. (1) În sensul art. 150 alin. (3) din Codul fiscal, orice persoană care înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau într-un alt document asimilat unei facturi va plăti această taxă la bugetul statului, iar beneficiarul nu va avea dreptul să deducă această taxă dacă operațiunea este scutită fără drept de deducere, fiind aplicabile prevederile pct. 40.(.....) "

Potrivit dispozițiilor invocate mai sus, se reține cu certitudine că ***orice persoană care înscrie în mod eronat taxa într-o factură sau într-un alt document asimilat unei facturi va plăti această taxă la bugetul statului***, contestatoarea aflându-se în atare situație.

Relativ la susținerea petentei potrivit căreia mențiunea TVA se datorează unei erori în ceea ce privește fiscalizarea casei de marcat, aceasta nu poate fi reținută în solutionarea favorabila a cauzei, intrucit perceperea erorii de fiscalizare de către petenta

era facila si nu necesita o pregatire speciala, exclusiv petenta fiind in masura sa solicite prestatorului autorizat service remedierea situatiei.

Astfel, acest lucru se poate observa foarte usor la o simpla analiza a documentelor de livrare, intrucat pe fiecare bon fiscal in parte apare distinct mentionata cota de TVA precum si valoarea acesteia in functie de suma incasata pe bonul respectiv.

De altfel art. 1, alin. (5) din OUG Nr. 28 din 25 martie 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale aprobata de Legea nr. 64/ 2002 pentru aprobarea OUG nr. 28/ 1999, precizează in acest sens următoarele :

"(5) Până la repunerea în funcțiune a aparatelor de marcat electronice fiscale, agenții economici utilizatori *sunt obligați să înregistreze într-un registru, special întocmit în acest sens, toate operațiunile efectuate, și să emită facturi fiscale pentru respectivele operațiuni, la cererea clientului.*"

Față de aceste prevederi, se reține că petenta era obligata să fiscalizeze aparatele de marcat electronice fiscale din dotare în mod corespunzător, astfel incit in calitate de beneficiara a regimului special de scutire de taxa să nu înscrie pe documentele de livrare taxa pe valoare adăugată.

Totodata, petenta trebuia sa constate in timp util functionarea defectuoasa a aparatului de marcat electronic fiscal si pina la remedierea defectiunii avea obligatia sa înregistreze într-un registru, special întocmit în acest sens, toate operațiunile efectuate, și eventual să emită facturi fiscale pentru respectivele operațiuni, la cererea clientului.

Relativ la susținerea petentei potrivit căreia bonul fiscal nu are calitatea de document fiscal, aceasta de asemenea nu poate fi reținuta în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, chiar din denumirea de "bon fiscal" reiese faptul că **documentul de livrare este document justificativ fiscal pentru înregistrarea veniturilor zilnice.**

În acest sens, art. 1, alin. (1) din OUG Nr. 28 din 25 martie 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, astfel cum a fost modificat prin art. 1 din Legea nr. 64/ 2002 pentru aprobarea OUG nr. 28/ 1999, precizează **următoarele :**

"(1) Agenții economici care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii direct către populație, pentru care nu este obligatorie emiterea de facturi, sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale.(...)", **operațiunea de comerț cu amănuntul desfășurată de societatea în cauză fiind o operațiune de livrări de bunuri.**

Mai mult decât atât, tot prin actul normativ menționat, la art. 1, alineat (5) se stipulează că în condițiile în care aparatele de marcat electronice fiscale sunt defecte, operatorii economice sunt obligați ca :

"(5) Până la repunerea în funcțiune a aparatelor de marcat electronice fiscale, agenții economici utilizatori *sunt obligați să înregistreze într-un registru, special întocmit în acest sens, toate operațiunile efectuate, și să emită facturi fiscale pentru respectivele operațiuni, la cererea clientului.*"

Iar art. 4, alin. (1) definește documentul de livrare, respectiv bonul fiscal, astfel :

"(1) *Bonul fiscal este documentul emis de aparatul de marcat electronic fiscal, care trebuie să cuprindă cel puțin: denumirea și codul fiscal ale agentului economic emitent; adresa de la locul de instalare a aparatului de marcat electronic fiscal; logotipul și seria fiscală a aparatului; numărul de ordine; data și ora emiterii; denumirea fiecărui bun livrat sau serviciu prestat; prețul sau tariful unitar; cantitatea; valoarea pe fiecare*

operațiune, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, cu indicarea cotei de taxă; valoarea total a bonului, inclusiv taxa pe valoarea adăugată; valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată pe cote de taxă, cu indicarea nivelului de cotă; valoarea totală a operațiunilor scutite de taxa pe valoarea adăugată, precum și valoarea altor taxe care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, dacă este cazul."

Față de aceste prevederi se reține că petenta era obligata să fiscalizeze aparatele de marcat electronice fiscale din dotare în mod corespunzător **astfel incit să nu înscrie pe documentele de livrare taxa pe valoare adăugată, aplicând regimul special de scutire, așa cum stipulează art. 152, alineat (8) litera b) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal rep.**, text de lege reținut de inspecția fiscală prin decizia de impunere atacată.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia nu a știut că este necesara o nouă fiscalizare, având convingerea că "atâta timp cât în nota de intrare recepție nu a calculat taxa pe valoarea adăugată, acesta fiind documentul de evidență primară, nu se impune modificarea casei de marcat", aceasta nu are relevanță în speță deoarece nota de intrare recepție este întocmită pentru înregistrarea aprovizionărilor de mărfuri (intrare în gestiune), iar bonul fiscal, se emite la livrarea mărfurilor (ieșire din gestiune).

ÎN CONCLUZIE, pentru perioada 01.01.2007 - 30.09.2007, pentru care s-a constatat fapta, legiutorul a precizat clar care este consecinta înscrierii taxei pe valoarea adaugata într-o factură sau în orice alt document similar acesteia de către o persoană care beneficiaza de regimul special de scutire.

Astfel, aceasta are obligația sa achite la bugetul de stat taxa pe valoare adaugata înscrisă eronat pe documentele de livrare, respectiv *bonurile fiscale emise în numele Î.I. X.*

În speță, potrivit considerentelor reținute anterior cum petenta nu a achitat taxa pe valoare adaugata înscrisa eronat pe documentele de livrare, în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit că Î.I. X datorează bugetului de stat TVA în suma de X lei înscrisă pe bonurile fiscale .

2) Referitor la taxa pe valoare adaugata în suma de X lei si accesoriile în sumă de X lei aferente diferentei suplimentare de taxa pe valoare adăugată în suma de X lei (X - X) .

Cauza supusă soluționării este dacă suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adaugata constatata în plus în perioada verificata față de TVA deductibil declarat si suma de X lei reprezentând accesorii aferente debitului suplimentar în suma de X lei stabilit de inspecția fiscală este legal datorată în condițiile în care Î.I. X în contestația formulată nu vine cu nici un argument în susținerea acesteia la acest capăt de cerere.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. X din ..10.2011, s-a constatat o taxa pe valoare adaugata în plus in perioada verificata față de TVA deductibil declarat in suma de X lei si s-au calculat accesorii (majorări, dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de X lei (X lei + X lei) conform Anexei nr. 3, astfel :

- majorări de întârziere și dobânzi în sumă de X lei pentru perioada 26.04.2007 - 03.10.2011, în conf. cu art. 119 alin. 1 și art. 120 alin. 1, 2 și 7 din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare;

- penalități de întârziere în sumă de X lei, în conf. cu art. 120¹ alin. 2 lit.c) din OUG nr. 39/ 2010 pentru modificarea și completarea OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.206, alin.1 lit.c și d din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, precizează :

" Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:[...] "

De asemenea, art . 213 alin.1 din același act normativ precizează :

" În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**"

Totodată conform prevederilor pct.2.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr 519/2005:

" Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. "

Astfel, având în vedere faptul că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește măsurile dispuse de organele de inspectie fiscala relativ la stabilirea de obligații de plată reprezentând taxa pe valoare adaugata constatata în plus față de TVA deductibil , în suma de X lei și majorări de întârziere aferente TVA în suma de X lei, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, urmează ca acesta să se pronunțe în consecință, în sensul respingerii contestației astfel formulată ca nemotivată la acest capat de cerere.

De asemenea, ținând cont că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", iar potrivit considerentelor precizate anterior la pct.1 s-a reținut ca debitul suplimentar reprezentând taxa pe valoare adaugata în suma de X lei este legal datorat, iar pentru suma de X lei petenta nu aduce nici un argument în susținerea contestației formulate, așa cum s-a aratat mai sus, pe cale de consecință și majorările de întârziere în sumă de X lei sunt datorate de aceasta.

3). Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de dreptul de ajustare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferenta stocului de marfa înregistrat la 31.08.2007, data când aceasta a trecut de la aplicarea regimului special de scutire de taxa, la aplicarea regimului normal de taxare, în condițiile în care nu a efectuat inventarierea acestuia potrivit legii.

În fapt, conform registrului jurnal de încasări și plăți, la data de 15.08.2007 Î.I. X are înregistrate venituri în suma de **X lei**, depășind astfel plafonul de scutire al taxei pe valoare adaugata.

Astfel, în urma inspecției fiscale, organele de control au constatat că Î.I. X (fosta A.F. X) nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de **01.10.2007**, operatorul economic înregistrându-se cu întârziere, respectiv la data de **01.04.2008**.

La data de 17.07.2008, Î.I. X a depus la organul fiscal teritorial, respectiv AFP C....., decontul de TVA (D300) înregistrat sub nr. 536/ 17.07.2008, având înscrisă suma de X lei la rândul 23 - "*Regularizări taxă dedusă*".

Conform Notei explicative data de doamna X in data de 26.09.2011, existentă in copie la dosarul cauzei, suma de **X lei** înscrisă de operatorul economic în decont reprezintă TVA aferentă stocului de marfă la data de 31.08.2007 din raportul de gestiune.

Întrucât nu s-a procedat la efectuarea inventarierii faptice a mărfurilor nefiind prezentate liste de inventar, organele de inspecție fiscală au apreciat ca petenta nu poate beneficia de drept de deducere pentru TVA in suma de **X lei** în conf. cu pct. 61 alin. 4, 5 și 6 din HG nr. 44/ 2004 privind Normele metodologice de aprobare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 148 lit. a) din Legea 571/ 2003 și pct. 53 alin. (2) din HG 44/ 2004.

În drept, referitor la "*Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici*", art. 152 , modificat prin art. I pct. 125 din Legea nr. 343/ 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/ 2003, valabil începând cu 01.01.2007, stipulează :

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

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

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

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

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă

nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, **organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă, conform art. 153.**"

De asemenea, punctul 62, alin. (1) și alin. (2) lit. b) din H.G. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil pe anul 2007, precizează următoarele :

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

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

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată. [...]"

Referitor la **"Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA"** art. 153 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil începând cu 01.01.2007, stipulează :

"(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125^{A1} alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]"

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

De asemenea, punctul 66, alin. (1) litera c) din H.G. nr. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil pe anul 2007, precizează următoarele

"66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

"c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal."

Având în vedere prevederile legale sus menționate se reține că persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă.

Totodată, se reține că persoanele care aplică regimul special de scutire au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

De asemenea, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de taxă, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Totodată, CAP. 10 Regimul deducerilor, art. 148 referitor la "Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital" din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea Nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

Art. 148Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital.

" În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere."

HGR Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila începând cu data de 30.03.2007, precizează la pct. 53 alin. (2) și (3) următoarele :

" 53.[...] (2) În baza prevederilor art. 148 lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate și a **bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere:**

a) în orice situații precum modificări legislative, modificarea obiectului de activitate, anumite operațiuni fără drept de deducere desfășurate de persoana impozabilă devin operațiuni care dau drept de deducere,

b) în cazul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la art. 152 din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal;

c) în situația în care persoana impozabilă a alocat direct un anumit bun/serviciu pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior bunul/serviciul respectiv este utilizat pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere,

Ajustarea în acest caz reprezintă exercitarea dreptului de deducere.

(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile/serviciile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat, prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor/serviciilor achiziționate;"

Începând cu 01 ianuarie 2007 și până la data de 01.01.2008, odată cu intrarea în vigoare a HGR nr. 1861/ 2006, pct. 61 din Hotărârea Guvernului Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal](#), alin. (4) litera a), alin. (5) și (6) stipulează :

"61. (4) În sensul art. 152 alin. (3) și (7) coroborat cu condițiile prevăzute la art. 145, 145¹, 147, 148 și 149 din Codul fiscal, **persoana impozabilă are dreptul/obligația la ajustarea taxei deductibile aferente:**

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare;

[...]

(5) Ajustarea prevăzută la alin. (4) trebuie comunicată organelor fiscale competente, în termen de trei luni de la data trecerii la regimul normal de taxă, prin depunerea unei liste de bunuri aflate în stoc și serviciile neutilizate, precum și a bunurilor de capital aflate încă în folosință în scopul desfășurării activității economice. Această listă se va întocmi în două exemplare și va cuprinde bunurile și serviciile neutilizate pentru care se efectuează ajustarea, data la care i-au fost livrate bunurile și prestate serviciile, baza de impozitare la data respectivă și suma de ajustat.

(6) Persoana impozabilă va înscrie suma ajustată în primul decont ce se va depune după primirea acordului din partea organului fiscal competent asupra ajustării și sumei acesteia."

După data de 01.01.2008, alin. (5) și (6) de la pct. 61 din Hotărârea Guvernului Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal](#) au fost abrogate.

Având în vedere dispozițiile legale sus menționate se reține că, dacă în cursul unui an cifra de afaceri a persoanei impozabile depășește 35.000 de euro (calculat la cursul de schimb BNR comunicat la data aderării), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care s-a depășit plafonul, aceasta este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Înregistrarea în scopuri de TVA este astfel valabilă începând cu prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă a solicitat înregistrarea. Astfel, în luna în care se depune cererea de înregistrare, persoana impozabilă va aplica încă regimul special de scutire, chiar dacă plafonul a fost depășit în luna precedentă.

Alin. (9) al art. 152 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede ca: " Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă."

În acest sens, punctul 61 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, citat mai sus, prevede dreptul persoanei impozabile **de a efectua ajustarea taxei în favoarea sa pentru bunurile aflate în stoc** și serviciilor neutilizate în momentul schimbării regimului, precum și TVA aferentă bunurilor de capital aflate încă în folosință.

Totodata, în perioada 01.01.2007 - 01.01.2008, legiuitorul a prevăzut obligativitatea persoanei impozabile de a notifica organele fiscale asupra exercitării acestui drept conferit de lege prin depunerea unei liste cu bunurile aflate în stoc, cu serviciile neutilizate, precum și cu bunurile de capital aflate în folosință, în termen de trei luni de la data înregistrării în scopuri de TVA, ajustarea putându-se efectua numai după ce lista a fost aprobată de organele fiscale.

După data de 01 ianuarie 2008, prevederea de mai sus a fost abrogată, **persoana impozabilă putând să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate și a bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere**, fără să depună lista cu bunurile aflate în stoc și a serviciilor neutilizate pentru aprobare, la organul fiscal.

În urma inventarierii bunurilor la care se efectuează deducerea TVA, suma se înregistrează în primul decont depus la autoritatea fiscală teritorială completând la poziția regularizării, TVA deductibilă.

Se reține totodata că documentul justificativ pentru deducerea TVA este factura de achiziție a bunului, **rolul inventarului fiind acela de a demonstra existența faptică a stocului de bunuri, pentru care urmează să se efectueze ajustarea taxei pe valoare adăugată aferentă.**

Ajustarea reprezintă astfel exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere, la momentul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la art. 152 din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Așadar, organele de soluționare apreciază că ajustarea taxei în cazul bunurilor aflate în stoc determinat pe baza de inventariere la momentul înregistrării în scopuri de TVA, semnifică în fapt o recuperare a taxei nedeductibile anterior și, totodată, o conformare la noul regim de TVA pe care-l aplică persoana impozabilă, motiv pentru care ajustarea trebuie realizată în primul decont depus după momentul înregistrării în scopuri de taxă pe valoare adăugată.

Având în vedere actele și documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că potrivit Notei explicative data în data de ...2011, reprezentantul legal al Î.I. X declară că suma de X lei înscrisă la rândul 23 din decontul de TVA (regularizări taxa dedusă) reprezintă TVA aferentă stocului de marfă înregistrat la 31.08.2007, pentru care nu a efectuat inventarierea prevăzută de lege.

Relativ la acest aspect, prin contestația formulată petenta susține că " întreprinderea a justificat exercitarea dreptului de deducere a taxei cu documentele

prevăzute de dispozițiile legale, situație în care stabilirea acestor obligații suplimentare în sarcina sa este greșită ", prevalându-se de dispozițiile art.145 și art.146 Cod fiscal pe care le citează, fără a preciza în mod concret la ce anume documente se referă.

Ori, fata de prevederile legale invocate, în speță, documentele justificative reprezintă listele de inventar întocmite și semnate de operatorul economic care să reflecte și să demonstreze existența faptică a stocului de mărfuri la data de 31.08.2007, documente care nu au fost prezentate nici organelor de control nici organelor de soluționare.

De altfel per a contrario prin nota explicativă data, petenta declară că "Nu am efectuat inventarierea faptică a stocului de marfă la data de 31.08.2007".

În atare situație, în lipsa listelor de inventariere, petenta nu poate face dovada existenței faptice a stocului de mărfuri respectiv a TVA aferentă acestuia în sumă de **X lei** înscrisă la rândul 23 - *Regularizări taxă dedusă* - din primul decont depus după momentul înregistrării în scopuri de taxă.

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept menționată se reține că în lipsa inventarului marfurilor aflate în stoc petenta nu poate demonstra existența faptică a acestora, astfel încât să poată beneficia de dreptul de ajustare a taxei pe valoare adăugată aferentă.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu poate beneficia de drept de deducere a TVA în sumă de **X lei** înscrisă la rândul 23 - *Regularizări taxă dedusă* - din primul decont depus după momentul înregistrării în scopuri de taxă, contestată la acest capăt de cerere apărând ca neantemeiată.

4). Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este aceea dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată aferentă stocului de marfă în valoare de **X lei, în condițiile în care cu ocazia efectuării inventarierii acestuia, la data de 05.10.2011 mărfurile nu s-au găsit faptic în gestiune, iar potrivit declarației date de reprezentantul legal al acesteia mărfurile lipsă au fost însușite de acesta și familia sa în folos personal.**

În fapt,

Conform Raportului de gestiune zilnic întocmit de Î.I. X pentru cele două gestiuni de marfă (toneta nr.1 și toneta nr. 2), rezulta că la data de 04.10.2011 întreprinderea deținea un stoc scriptic de marfă în valoare totală de X lei.

În data de 05.10.2011, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la punctul de lucru situat în localitatea C..... - Piața C.... unde se găsesc amplasate cele două tonete (gestiunea 1 și 2) deținute de Î.I. X, în vederea efectuării inventarierii stocurilor de mărfuri.

În acest sens, la data de 05.10.2011 a fost încheiat un Proces verbal, existent în copie la dosarul cauzei, potrivit căruia stocul faptic de mărfuri la acea dată a fost în valoare totală de X lei (X lei + X lei) din care :

- la toneta nr.1, s-a identificat un stoc faptic de marfă în sumă de X lei, conform listelor de inventariere numerotate de la pagina 1 la pagina nr. 14 semnate de d-na X în calitate de reprezentant legal, anexate în copie;

- la toneta nr. 2, s-a identificat stoc faptic de marfă în sumă de X lei, conform listelor de inventariere numerotate de la pagina 1 la pagina nr. 28 semnate de d-na X în calitate de reprezentant legal, anexate în copie.

Din declarația doamnei X dată la începerea inventarierii, a rezultat că mai deține la domiciliul fiscal marfă în valoare de X lei (articole de iarnă), marfă care a fost identificată de organul de inspecție fiscală la locul declarat.

Totodată, s-a constatat că în data de 05.10.2011 există un numerar în casierie de X lei, conform bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice ale Î.I. X.

De asemenea, având în vedere declarația doamnei X organul de inspecție fiscală a constatat înregistrarea eronată a sumei de X lei ($X - X = X$) reprezentând diferența dintre valoarea de X lei cu cât a fost înregistrată eronat factura nr. X în Raportul de gestiune încheiat la data de XX.2007 și valoarea reală a facturii în cauză în sumă de XX lei.

Astfel, în urma inventarierii efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în minus în sumă de X lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei} - X \text{ lei} - X \text{ lei} - X \text{ lei}$) dintre stocul de marfă scriptic conform raportului de gestiune zilnic întocmit pentru cele două gestiuni și stocul de marfă faptic stabilit conform listelor de inventar întocmite la data de 05.10.2011.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina Î.I. X o **TVA de plată în sumă de X lei** ($X \times 24 / 124$) și au dispus înregistrarea la rubrica de venituri din Registrul de încasări și plăți pentru anul 2011 a sumei de X lei ($X \text{ lei} - X \text{ lei}$), conform prevederilor art. 128 alin. 4 lit.d) și art.137 alin. 1 lit.c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art. 128 alin. 4 lit. d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"Livrarea de bunuri

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

[...]

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c)."

ART.134 "(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la platitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu."

Art. 137 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează :

"Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

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

*"c) pentru operațiunile prevăzute la **art. 128 alin. (4)** (...) prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării".*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, cu excepția celor la care se face referire expresă la alin. (8) lit. a) - c).

De asemenea, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, iar exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Se reține totodată că, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării.

Potrivit situației de fapt prezentată, se reține că la data de 05.10.2011, operatorul economic înregistrează o lipsă în gestiunea de mărfuri în sumă de X lei reprezentând prețul de achiziție al mărfii, la data controlului neputând fi identificată faptic aceasta marfa în gestiunea întreprinderii.

Potrivit Notei explicative dată de doamna X la data de 05.10.2011, existentă în copie la dosarul cauzei, rezultă că "diferența dintre stocul scriptic și cel faptic constă în faptul că a luat produse în folos personal, atât pentru ea și cât și pentru familie".

Totodată, aceasta mai declară că "de la începutul activității procedează în acest mod, iar suma este de 100 de lei pe lună. Consider că nu este necesar să îl cumpăr din alt magazin, dacă am eu acel lucru" precum și faptul că în anul 2001 a avut două spargerii în valoare de 3100 lei, valoare pe care nu a scăzut-o din soldul raportului de gestiune, iar în urma demersurilor întreprinse, nu a fost identificată persoana vinovată.

Astfel se reține ca petenta, I.I X, nu face diferența între vânzare en-detail de marfa către clienți în virtutea activității sale de bază și retragerea din gestiune a unor mărfuri în folosul personal al persoanei fizice X și a familiei sale, pentru care au fost întocmite toate formele legale de încarcare a gestiunii dar nu și de descarcare a acesteia.

Faptul ca aceasta apreciază ca poate lua marfa din gestiunea proprie (în calitate de reprezentant legal al întreprinderii) denotă faptul ca nu a avut sub control valoarea gestiunii, componenta acesteia și nici consecințele diminuării stocului de marfa fără documente justificative.

Consecința retragerii de bunuri din gestiune fără a întocmi forme legale în acest sens constă în investirea acesteia (a acțiunii în sine) ca și o vânzare efectivă de bunuri către populație, dar pentru care nu s-au emis documente de vânzare.

Astfel este edificator faptul ca rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fisele de magazie) și din contabilitate. Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii, se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fisele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate.

Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii, prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere, cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție în parte.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, persoanele imputernicite cu executarea inventarierii vor lua măsura imputării acestora la valoarea lor de înlocuire.

Conform Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, prin valoare de înlocuire se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsa în gestiune la data constatării pagubei. Acesta va cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv taxa pe valoare adăugată, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

În cazul bunurilor constatate lipsa, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumparate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv.

Relativ la acest capăt de cerere, prin contestația formulată petenta susține nelegalitatea stabilirii acestei obligații întrucât "echipa de inspecție fiscală nu a luat în calcul declarația sa".

Această susținere vine și întărește tocmai legalitatea măsurii dispuse de inspecția fiscală, întrucât, așa după cum declară contestatoarea, **aceasta și-a însușit mărfurile din gestiunea întreprinderii, în folosul său și al familiei sale**. În atare situație lipsa în gestiune constatată este în mod legal stabilită ca fiind imputabilă reprezentantului legal al întreprinderii individuale - d-na X.

Nici în ceea ce privește cuantificarea lipsei din gestiune, această afirmație nu poate fi primită de organele de soluționare, întrucât potrivit documentelor prezentate cu ocazia efectuării inventarierii patrimoniului, diferența în minus în gestiunea întreprinderii în sumă de X lei a fost stabilită de inspecția fiscală luând în calcul următoarele :

1.- marfa în valoare de X lei (articole de iarnă) identificată la domiciliul fiscal al agentului economic verificat, astfel cum acesta a declarat;

2.- numerarul din casierie de X lei la data efectuării inventarierii, conform bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice ale Î.I. X;

3.- înregistrarea eronată a sumei de X lei reprezentând diferența dintre valoarea de X lei cu cât a fost înregistrată eronat factura nr. X în Raportul de gestiune încheiat la data de X.2007 și valoarea reală a facturii în cauză în sumă de X lei.

Astfel, diferența în minus în sumă de X lei (X lei - X lei - X lei - X lei - X lei) dintre stocul de marfă scriptic (X lei) conform raportului de gestiune zilnic întocmit pentru cele două gestiuni și stocul de marfă faptic (X lei) **conform listelor de inventar întocmite la data de 05.10.2011** a fost stabilită în mod legal, și, în consecință, și TVA de plată aferentă în sumă de X lei (X x 24/ 124).

Totodată, potrivit art. 128 alin. 4 lit. d) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal citat anterior, se reține că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsa, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c) al art. 128 referitor la Livrarea de bunuri, care precizează următoarele

"(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege; (...)"

Având în vedere aceste dispoziții legale raportat la situația de fapt prezentată, rezultă că, în urma efectuării inventarierii, bunurile constatate lipsă din gestiunea Î.I. X, nu se încadrează în categoria bunurilor distruse ca urmare a unor calamități naturale, a celor de natura stocurilor degradate calitativ sau a perisabilităților.

În atare situație, cum mărfurile în cauză nu mai există fizic și nu se află în niciuna din situațiile prevăzute mai sus, potrivit art. 128 alin. 4 lit. d) citat mai sus lipsa în gestiune este asimilată unei livrări de bunuri, cu toate consecințele fiscale ce decurg din aceasta, respectiv colectarea taxei pe valoare adăugată, operațiunea fiind definită drept o autolivrare.

În situația dată, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din prețurile de achiziție sau, în lipsa acestora, prețul de cost, determinat la momentul livrării astfel cum precizează art. 137 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal suscitată.

Așadar, la baza de impozitare în sumă de X lei reprezentând valoarea totală a mărfurilor constatate lipsă după valorificarea datelor inventarierii, taxa pe valoare adăugată datorată de contestatara este în suma de X lei ($X \times 24 \times 100 / 124$), astfel cum în mod legal au stabilit organele de inspecție fiscală.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, în mod legal au stabilit că Î.I. X avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și înregistrarea la rubrica de venituri din registrul de încasări și plăți pentru anul 2011 a sumei de X lei (X lei - X lei), reprezentând c/val marfii constatate lipsă cu ocazia inventarierii efectuate în luna octombrie 2011, contestația formulată de aceasta apărând ca neîntemeiată .

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.211, art.216 alin.1 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat la 31.07.2007, se :

DECIDE :

Art.1 Respingerea contestației formulate de Î.I. X ca **neîntemeiată** pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată .

Art.2 Respingerea contestației formulate de Î.I. X ca **nemotivată** pentru suma totală de X lei din care : X lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată și -X lei taxa pe valoare adăugată constatată în plus în perioada verificată față de TVA deductibil declarat .

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Valcea în termen de 180 de zile.