

037008NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Insectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice, prin adresa nr..../.../30.06.2008 inregistrata la directie sub nr..../01.07.2008, cu privire la contestatia formulata de **AF Z**, avand codul unic de inregistrare RO ... si sediul in orasul ..., str....., bl....., sc....., ap....., judetul

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Insectie Fiscala sub nr.,.../25.06.2008, a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../29.05.2008 si a Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere pentru anii 2006 si 2007 nr..../29.05.2008, avand la baza Raportul de Insectie Fiscala nr..../29.05.2008 si are ca obiect suma de ... lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei stabilita suplimentar la control;
- accesorii in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la control;
- impozit pe venit in suma de ... lei stabilit suplimentar la control;
- accesorii in suma de ... lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar la control.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin.(1) si alin. (2), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **AF Z**.

I. Petenta formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../29.05.2008 si a Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere pentru anii 2006 si 2007 nr..../29.05.2008, avand la baza Raportul de Insectie Fiscala nr..../29.05.2008, motivand urmatoarele:

- Contesta partial sumele stabilite suplimentar la inspectia fiscala respectiv:
- TVA in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;
 - impozit pe venit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei;
 - referitor la anul 2004 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei, precizeaza ca „nu ridicam nicio obiectiune”, deoarece este posibil sa fie o diferenta dintr-o eroare minora de calcul.

A intocmit monetarele, Jurnalul de vanzari si Jurnalul de cumparari, Registrul-jurnal de incasari si plati si nefiind contabil de specialitate s-au strecurat

greseli. Pentru banii din vanzari intocmea monetare globale si ulterior banii erau depusi in banca.

Referitor la TVA

Nu este de acord cu valorile de la Anexa nr.3 a raportului de inspectie fiscala reprezentand „Situatia diferentelor de TVA pentru perioada 24.11.2003 – 31.03.2008”, situatie ce se refera la taxa pe valoarea adaugata colectata din facturile emise de AF Z catre diversi clienti in suma totala de ... lei.

Facturile in cauza sunt urmatoarele:

.....
Referitor la impozitul pe venit

Facturile sus mentionate au fost reimpozitate de organele de inspectie fiscala (Anexa nr.3) si recalculat ca diferente de venituri (Anexele nr.16, 19) desi valoarea facturilor emise se afla in valoarea globala a monetarelor (chitantierele) inregistrate in Jurnalul de vanzari si banii depusi in banca (in nota explicativa a explicat ca chitanta mica se afla in chitanta mare).

Petenta prezinta in sustinere doua exemple concrete cand facturile catre clienti au fost achitate prin banca, valorile sunt inregistrate in Jurnalul de vanzari si in Registrul de incasari si plati, iar organele de inspectie fiscala au reimpozitat veniturile:

- factura cu nr.../03.08.2007 in valoare totala de ... lei, factura ce a fost incasata prin banca in data de 09.08.2007, operatiune evidentiata in extrasul de cont nr.../24.08.2007. In acel moment contul era zero. In data de 09.08.2007, petenta a intocmit chitanta nr..., in valoare de ... lei (suma de ... lei este incasata si depusa in banca cu ordinul de incasare numerar nr.2007080900060139, operatiune reflectata in extrasul de cont de la ... nr.../24.08.2007 si suma de ... lei este cuprinsa in chitanta nr.... din 09.08.2007, fiind prinsa in Jurnalul de vanzari si Registrul-jurnal de incasari si plati);

- factura nr.../12.10.2007 in valoare totala de ... lei, factura ce a fost incasata prin banca in data de 03.01.2008, operatiune evidentiata in extrasul de cont nr.../21.02.2008. Contul din banca era tot zero. Valoarea facturii era inclusa in chitanta nr.... din 03.01.2008, chitanta in valoare de ... lei.

Pentru a demonstra ca valorile facturilor au fost impozitate su declarate ca venituri, iar organele de inspectie fiscala au dublat impozitarea, prezinta valoarea stocurilor declarate de AF Z cat si cele stabilite de organele de inspectie fiscala:

1. AF Z:

Stoc 31.12.2006	= ... lei
Valoare aprovizionare 2007	= ... lei
Valoare de vanzare 2007	= ... lei
Stoc 31.12.2007	= ... lei
Valoare aprovizionare Tr.I 2008	= ... lei
Valoare vanzare Tr.I 2008	= ... lei
Stoc 31.03.2008	= ... lei

In anexa nr.3, in urma inspectiei fiscale, valorile „neimpozitate” din facturile clientilor sunt:

AN 2007

Valoare fara TVA = ... lei

TVA = ... lei

Valoare totala = ... lei**AN 2008**

Valoare fara TVA = ... lei

TVA = ... lei

Valoare totala = ... lei

Scazand aceste valori din stocul trimestrului I al anului 2008, rezulta un stoc in rosu.

2. Organele de inspectie fiscala:

In anexa nr.17 organele de inspectie fiscala au stabilit stocul de marfa la 31.12.2007 in suma de ... lei la pret de vanzare si ... lei la pret de achizitie. Dar AF Z a facut o aprovizionare pe data de 27.12.2007 cu facturile nr.... si ... in valoare de ... lei la pret de achizitie si ... lei la pret de vanzare. Dupa data de 27.12.2007 a fost o vanzare de .. lei conform chitantei si nu se putea ajunge la stocul stabilit de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, mai precizeaza ca daca se tine cont de faptul ca stocul stabilit la data de 31.12.2007 era in suma de ... lei, iar intrarile si iesirile aferente trimestrului I 2008 erau ... lei, respectiv ... lei, rezulta un stoc in rosu, fara a tine cont ca in Anexa nr.3 pe anul 2008, era o diferenta de TVA in suma de ... lei, iar valoarea facturilor neimpozitate in suma de ... lei.

Petenta solicita sa se aiba in vedere consecintele anexelor nr.16 si 19 care se refera la diferentele de venituri si cheltuieli aferente impozitului pe venit din activitati independente constatate la inspectie de catre organele de inspectie fiscala aferente anilor 2006 si 2007, nefiind de acord cu stabilirea diferentelor de venituri si cheltuieli aferente veniturilor, implicit a impozitelor stabilite suplimentar. Situatiile diferentelor de venituri este prezentata dupa cum urmeaza:

AN 2006 = ... lei (Anexa nr.16)

AN 2007 = ... lei (Anexa nr.19)

In anexa nr.15 se consemneaza valoarea de ... lei la incasari in loc de ... lei, iar in loc de a se trece valoarea fara TVA de ... lei, se regaseste valoarea de ... lei care include TVA. Tot in aceasta anexa nu se regasesc deloc incasarile fara TVA de ... lei si ... lei care se regasesc in registrul de casa si registrul jurnal de vanzari, fiind consemnate in contabilitate. La valoarea de aprovizionare conform facturilor de la furnizori in anexa nr.15 nu se gasesc valorile de ... lei, ... lei si ... lei si nici cele de desfacere consemnate in NIR, avand urmatoarele valori: ... lei, ... lei si ... lei.

In ceea ce priveste aprovizionarea cu marfuri la anexa nr.18 nu s-a inregistrat la aprovizionare suma de ... lei si nici la desfacere NIR-uri suma de ... lei care sunt inregistrate in documentele noastre primare si implicit in contabilitatea firmei.

Petenta de asemenea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de notele explicative in care spune ca valoarea monetarului (chitantei) mic se afla inclusa in monetarul (chitanta) mare, iar apoi inregistrat in Jurnalul de vanzari si Registru de incasari si plati.

Petenta in sustinere depune xerocopii dupa facturile emise, extrase bancare, jurnale de vanzari si registre de incasari si plati.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../29.05.2008 intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala pentru AF Z s-au stabilit urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata la punctul 2.1. „Date privind creanta fiscala” s-au stabilit urmatoarele sume:

- ... lei – taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei – majorari de intarziere aferente.

La punctul 2.1.2. “Motivul de fapt” se precizeaza ca AF Z nu a colectat TVA in suma de ... lei aferent vanzarilor (monetare si facturi explicate detaliat in anexa nr.3 a raportului de inspectie fiscala) si pentru care s-au anexat xerocopii ale acestora (anexa nr.26).

La punctul 2.1.3. “Temeiul de drept” se mentioneaza ca fiind incalcate prevederile, art.134 alin.(1) si (3), art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.80 alin.(3), art.82 alin.(3), art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la impozitul pe venit aferent anului 2006 la punctul 4.1 „Date privind creanta fiscala” s-au stabilit urmatoarele sume:

- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – majorari de intarziere aferente.

La punctul 4.2 “Motivul de fapt” se precizeaza:

Diferenta de impozit constatata de organul de inspectie fiscala in suma de ... lei se datoreaza urmatoarelor cauze:

- neinregistrarea veniturilor aferente facturilor mentionate in anexa nr.16 a raportului de inspectie fiscala in suma de ... lei;
- completarea eronata a declaratiei speciale (200) aferenta anului 2006 la rubrica venituri cu suma de ... lei (anexa nr.15 si 16);
- contribuabilul in mod eronat a declarat si completat rubrica de cheltuieli aferente anului 2006 cu suma de ... lei;
- calculul accesoriei in suma de ... lei.

La punctul 4.3 “Temeiul de drept” se mentioneaza ca fiind incalcate prevederile lit.E pct.33 lit.a) si pct.37 din OMFP nr.1040/2004 referitoare la Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoane fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, art.48 pct.(2) lit.a) si pct.(4) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.82 alin.(3), art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la impozitul pe venit aferent anului 2007 la punctul 4.1 „Date privind creanta fiscala” s-a stabilit impozit pe venit in suma de ... lei.

La punctul 4.2 “Motivul de fapt” se precizeaza:

Diferenta de impozit constatat de organul de inspectie fiscala in suma de ... lei se datoreaza urmatoarelor cauze:

- neinregistrarea veniturilor aferente facturilor mentionate in anexa nr.19 a raportului de inspectie fiscala in suma de ... lei;
- contribuabilul in mod eronat a declarat si completat rubrica de cheltuieli aferente anului 2007 cu suma de ... lei.

La punctul 4.3 "Temeiul de drept" se mentioneaza ca fiind incalcate prevederile lit.E pct.33 si pct.37 din OMFP nr.1040/2004 referitoare la Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoane fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, art.48 pct.(2) lit.a) si pct.(4) lit.a) si b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.82 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Decizia de impunere nr..../29.05.2008 are ca anexa **Raportul de inspectie fiscala nr..../29.05.2008** in care sunt mentionate urmatoarele:

- **Cap.III pct.1 „Constatari fiscale – Taxa pe valoarea adaugata”**

- Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata:**

Diferenta de ... lei intre TVA colectata din deconturi si TVA colectata de organele de inspectie fiscala se datoreaza urmatoarelor cauze (anexa nr.3):

- contribuabilul nu a colectat TVA in suma de ... lei aferenta vanzarilor (facturi explicate detaliat in anexa nr.3) si pentru care s-au anexat xerocopii ale acestora (anexa nr.26), fiind incalcate prevederile art.134 alin.(1) si (3), art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.80 alin.(3) si art.82 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In timpul inspectiei fiscale, s-a solicitat reprezentantului contribuabilului nota explicativa din data de 22.05.2008 (anexa nr.28) referitoare la sumele incasate din vanzarile pe baza de monetare si facturi neinregistrate in evidenta, iar la intrebarea „Cum explicati faptul ca nu ati inregistrat in evidenta contabila toate facturile emise catre diversi clienti pentru care ati incasat cu chitanta contravaloarea marfii vandute?” adresata contribuabilului acesta a raspuns ca „banii incasati din vanzarile cu factura si chitanta se regasesc in Ordin de incasare numerar sau chitantele de depunere in banca dupa data de facturare”, de unde rezulta ca sumele incasate au fost depuse in banca pentru achitarea furnizorilor, fara a mai fi inregistrate in evidenta, atat la TVA colectata, cat si ca venituri.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... lei, la prezenta inspectie fiscala s-au calculat accesorii conform prevederilor art.119 si art.120 din OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.14 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare in suma de ... lei.

- **Cap.IV „Constatari privind impozitul pe venit”**

Organele de inspectie fiscala au verificat realitatea declaratiilor fiscale, estimative si speciale privind veniturile din activitatile independente constatandu-se neconcordanța cu datele inscrise in evidenta contabila in partida simpla si

datele inscrise in declaratia speciala privind veniturile din activitati independente depuse de contribuabil la AFP, conform normelor impuse de OMFP nr.1040/2004 referitoare la Normele metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoane fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2006, conform deciziei de impunere contribuabilul a declarat venituri in suma de ... lei, iar la inspectia fiscala s-au constatat venituri in suma de ... lei. Diferenta de ... lei (anexa nr.16) intre veniturile declarate de contribuabil si cele constatate de inspectia fiscala se datoreaza urmatoarelor cauze:

- **neinregistrarea veniturilor aferente facturilor mentionate in anexa nr. 16 a raportului de inspectie fiscala, in suma de ... lei, temei legal incalcat Lit.E pct.33 lit.a) din OMFP nr.58/2003, pct.37 din OMFP nr.1040/2004 si art. 48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, republicata;**

- completarea eronata a declaratiei speciale (200) aferenta anului 2006 la rubrica venituri cu suma de ... lei (anexa nr.15 si 16), temei legal incalcat art.48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, republicata si art.82 alin.(3) din OG nr. 92/2003, republicata.

In ceea ce priveste cheltuielile, contribuabilul a declarat cheltuieli in suma de ... lei, iar la inspectie, s-au stabilit cheltuieli in suma de ... lei, diferenta de ... lei (anexa nr.15 si 16), intre cheltuielile declarate de contribuabil si cele stabilite de organele de inspectie fiscala se datoreaza faptului ca contribuabilul in mod eronat a declarat si completat rubrica de cheltuieli aferente anului 2006 cu suma mentionata mai sus, temei legal incalcat art.48 alin.(4) lit.a) si b) din Legea nr. 571/2003, republicata si art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003, republicata.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de ... lei intre venitul net declarat de contribuabil si venitul net stabilit la inspectie, pentru care s-a calculat un impozit pe venit in suma atrasa de ... lei. Pentru suma atrasa mentionata mai sus au fost calculate accesorii in suma de ... lei, in conformitate cu art.119 si 120 din OG nr.92/2003, republicata (anexa nr.20) a raportului de inspectie fiscala.

Pentru anul 2007, conform deciziei de impunere contribuabilul a declarat venituri in suma de ... lei, iar la inspectia fiscala s-au constatat venituri in suma de .. lei. Diferenta de ... lei (anexa nr.19) intre veniturile declarate de contribuabil si cele constatate de inspectia fiscala se datoreaza urmatoarelor cauze:

- neinregistrarea veniturilor aferente facturilor mentionate in anexa nr.19 a raportului de inspectie fiscala, in suma de ... lei, temei legal incalcat Lit.E pct.33 lit.a) din OMFP nr.58/2003, pct.37 din OMFP nr.1040/2004 si art.48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, republicata.

In ceea ce priveste cheltuielile, contribuabilul a declarat cheltuieli in suma de ... lei, iar la inspectie, s-au stabilit cheltuieli in suma de ... lei, diferenta de ... lei (anexa nr.18 si 19), intre cheltuielile declarate de contribuabil si cele stabilite de organele de inspectie fiscala se datoreaza faptului ca contribuabilul in mod eronat a declarat si completat rubrica de cheltuieli aferente anului 2007 cu suma mentionata mai sus, temei legal incalcat art.48 alin.(4) lit.a) si b) din Legea nr. 571/2003, republicata si art.82 alin.(3) din OG nr.92/2003, republicata.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de ... lei intre venitul net declarat de contribuabil si venitul net stabilit la inspectie, pentru care s-a calculat un impozit pe venit in suma atrasa de ... lei, contribuabilul nu datoreaza accesorii pentru aceasta suma scadenta fiind 30.11.2008.

Mentionam ca in timpul inspectiei fiscale s-a solicitat reprezentantului contribuabilului nota explicativa din data de 22.05.2008 (anexa nr.28) referitoare la sumele incasate din vanzarile pe baza de facturi cu chitanta neinregistrate in evidenta, iar la intrebarea „Cum explicati faptul ca nu ati inregistrat in evidenta contabila toate facturile emise catre diversi clienti pentru care ati incasat cu chitanta contravaloarea marfii vandute?” adresata contribuabilului, acesta a raspuns ca „banii incasati din vanzarile cu factura si chitanta se regasesc in Ordin de incasare numerar sau chitantele de depunere la banca dupa data de facturare” de unde rezulta ca sumele incasate au fost depuse in banca pentru achitarea furnizorilor, fara a mai fi inregistrate in evidenta ca venituri.

In ceea ce priveste faptul ca s-au constatat diferente de impozit pe venit pentru fiecare din cei 5 ani verificati, organele de inspectie fiscala au adresat contribuabilului prin nota explicativa din data de 22.05.2008 (anexa nr.28) intrebarea nr.2 „Cum explicati faptul ca pentru anii 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007 ati declarat in declaratiile speciale (200) eronat veniturile si cheltuielile aferente perioadei verificate?”, intrebare la care contribuabilul a raspuns ca „Nu am avut o persoana de specialitate care sa tina evidenta contabila. Avand studii superioare am considerat ca la o afacere de familie fac fata, tinand cont ca depuneam toti banii la BCR.”

Pana la data inspectiei fiscale contribuabilul a depus Declaratia speciala privind veniturile realizate pentru anul 2007 astfel ca acesta s-a incadrat in termenul legal stabilit de actele normative in vigoare.

In urma prezentei verificari fiscale AF Z are de plata la aceasta sursa pentru anii 2006 si 2007 urmatoarele sume (anexa nr.20):

- impozit pe venit din activitati independente in suma atrasa ... lei;
- dobanzi la suma atrasa ... lei.

La cap.IV „Alte constatari”

Referitor la pct.3 „Efectuarea inventarierii patrimoniului”, in urma inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscala a constatat ca s-a efectuat eronat inventarierea anuala a patrimoniului pentru anii verificati respectiv 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007 deoarece contribuabilul nu a inventariat decat scriptic stocul de marfa la sfarsitul fiecarui an, neefectuand inventarierea factica, pe sortimente a marfii aflate in gestiunea acesteia.

Contribuabilul pentru intreaga perioada verificata nu a respectat Normele legale privind organizarea si efectuarea inventarierii, respectiv pct.29 din OMFP nr.1753/2004, fiind astfel in imposibilitatea prezentarii la inspectie a confirmarii punctajelor reciproce ale creantelor si obligatiilor fata de terti, pe baza extraselor soldurilor debitoare si creditoare conform normelor legale, incalcand astfel prevederile art.41 alin.(2) lit.c) din Legea nr.82/1991, republicata, aspect sanctionat de art.42 din Legea nr.82/1991, republicata.

La cap. V „Discutia finala cu contribuabilul” se mentioneaza ca a completat punctul de vedere al contribuabilului si nu a formulat obiectiuni in legatura cu rezultatele inspectiei fiscale.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

1. Prin cauza supusa solutionarii Directia Generala a Finantelor Publice Neamt este investita sa se pronunte daca este legala masura Activitatii de Inspectie Fiscala Neamt de a stabili in sarcina AF Z Tirgu Neamt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../29.05.2008, taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei.

In fapt,

Organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Neamt au efectuat o inspectie fiscala avand ca obiective verificarea ansamblului declaratiilor fiscale pentru TVA si verificarea modului de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile la AF Z pentru perioada 2003 – 2008, finalizata prin intocmirea Raportului de Inspectie Fiscala nr..../29.05.2008, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr..../29.05.2008 stabilind suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei ce reprezinta TVA colectata aferenta perioadei 2004 – 2008 (anexa nr.3) si care a rezultat din facturi fiscale neinregistrate in evidenta contabila si deconturile de TVA.

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii conform prevederilor legale, in suma de ... lei (anexa nr.4).

In timpul inspectiei fiscale, s-a solicitat reprezentantului contribuabilului nota explicativa din data de 22.05.2008 (anexa nr.28) referitoare la sumele incasate din vanzarile pe baza de facturi neinregistrate in evidenta, iar la intrebarea „Cum explicati faptul ca nu ati inregistrat in evidenta contabila toate facturile emise catre diversi clienti pentru care ati incasat cu chitanta contravaloarea marfii vandute?” adresata contribuabilului acesta a raspuns ca „banii incasati din vanzarile cu factura si chitanta se regasesc in Ordin de incasare numerar sau chitantele de depunere in banca dupa data de facturare”.

Petenta contesta masura stabilita de organele de inspectie fiscala si sustine ca valoarea totala a facturilor sus mentionate emise catre diferiti clienti a fost inclusa in valoarea chitantelor inregistrate in Jurnalul de vanzari, Registrul-jurnal de incasari si plati si in documente de depunere a numerarului in banca, considerand ca organele de inspectie fiscala au dublat valoarea facturilor.

In sustinere petenta prezinta doua exemple de inregistrare a facturilor fiscale in cauza aratand ca facturile au fost incasate prin banca si ca asociatia in paralel a intocmit si chitante de incasare a numerarului, bani pe care i-a depus in acelasi timp in banca, in unul dintre exemple. Pe chitantele depuse in copie la

dosarul cauzei este specificat „vanzari oboare si pietre” reprezentand „contravaloare tabla zincata” fara a se face vreo referire la facturile emise.

In drept,

Referitor la faptul generator si la exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

- la art.134 alin.(1) si (3)

„Faptul generator și exigibilitatea - definiții

Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(...)

Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

- la art.134¹ alin.(1)

„Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

Referitor la conducerea evidentei fiscale si a continutului declaratiei, OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

- la art.80 alin.(5) si (6)

„Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.

Contribuabilii sunt obligați să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege, achiziționate numai de la unitățile stabilite prin normele legale în vigoare, și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.”

- la art.82 alin.(3)

„Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

Art.6 alin.(1) si (2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, prevede urmatoarele:

„Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat

și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Cap.II Lit.B Pct.13, 14, 15 și 20 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr.1040/2004, cu privire la normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, precizează:

„Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

(...)

Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.”

În cuprinsul aceluiași act normativ, pct.37 prevede următoarele:

„Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:

- Chitanță (cod 14-4-1);
- Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A);
- Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11);
- Fișă de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b);

- **Monetar (cod 14-50-61);**

- **Extras din borderoul de plăți din data de (cod 14-4-20).”,**

iar la cap.III sunt prezentate modelele și normele de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, astfel:

CHITANȚA (cod 14-4-1) reprezintă Formular cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare și servește ca:

- document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casierie;
- document justificativ de înregistrare în Registrul-jurnal de încasări și plăți și în contabilitate.

Se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către contribuabilul sau casierul numit și se semnează de acesta pentru primirea sumei.

FACTURĂ FISCALĂ (cod 14-4-10/A) reprezintă formular cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare și servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește documentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;
- document de încărcare în gestiunea primitorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.

Se întocmește, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor.

MONETAR (cod 14-50-61) reprezintă formular cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare și servește ca:

- document justificativ pentru evidențierea la sfârșitul zilei a numerarului existent în casierie, corespunzător mărfurilor comercializate;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate;
- document justificativ pe baza căruia se predă contribuabilului numerarul încasat prin casă de către casier, respectiv vânzător.

Monetarul se utilizează numai în cazul vânzării mărfurilor cu amănuntul.

Exemplarul 1 este utilizat pentru înregistrarea în Registrul-jurnal de încasări și plăți.

Cu privire la calculul taxei pe valoarea adăugată, pct.54 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin OMFP nr.1040/2004, precizează:

„Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă.”

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede urmatoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- la art.120 alin.(1)

“Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Fata de situatia de fapt si de drept prezentata anterior, retinem:

AF Z avea obligatia de a tine corect si complet evidenta contabila astfel incat sa poata determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata colectata pentru livrarile de bunuri, dar si obligatia de a intocmi corect deconturile de taxa pe valoarea adaugata pentru fiecare perioada fiscala.

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie organele de inspectie fiscala au constatat ca AF Z nu a colectat taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor emise si neinregistrate in Jurnalul de vanzari si deconturile de TVA, in suma de ... lei.

Petenta contesta aceasta masura motivand ca a inregistrat TVA inscrisa in facturile emise la data incasarii contravalorii facturilor fie prin banca, fie in numerar. In cazul incasarilor prin banca prezinta in sustinere un exemplu concret din care rezulta ca, concomitent cu incasarea prin banca petenta emitea si chitanta pe care inscria „vanzari targuri si oboare” pe care o inregistra in Jurnalul de vanzari, dar si depunea in acelasi timp in banca numerarul in scris in chitanta. Retinem deci ca acest numerar nu putea reprezenta contravaloarea facturii care era incasata prin banca. Un alt exemplu este cel in care petenta precizeaza ca a incasat contravaloarea facturii prin banca, dar a emis concomitent si o chitanta, cu valoare mai mare, care contine si suma incasata in cont bancar, chitanta pe care o inregistreaza in Jurnalul de vanzari, insa pe aceasta chitanta se precizeaza ca suma reprezinta „vanzari in targuri si oboare”, fara alte elemente din care sa rezulte cele sustinute de petenta.

In cazul incasarilor in numerar cu chitante petenta sustine ca sumele incasate reprezentand contravaloarea facturilor emise sunt cumulate in monetarele emise si inregistrate in Jurnalul de vanzari, fara a proba aceste sustineri, in monetare nefiind facute mentiuni referitoare la facturi incasate sau chitante de incasare a facturilor.

Prevederile legale invocate in drept stipuleaza ca monetarul se utilizeaza numai in cazul vanzarilor cu amanuntul, fiind document justificativ pentru evidentierea la sfarsitul fiecărei zile a incasarilor in numerar din vanzarea cu amanuntul a marfurilor, in cazul facturilor emise incasarea facandu-se prin banca sau pe baza de chitanta.

De asemenea chitanta este un document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casierie si de inregistrare in Registrul-jurnal de încasări și

plăți și în contabilitate, iar taxa pe valoarea adaugata inregistrata in facturile fiscale se inregistreaza in Jurnalul de vanzari ca TVA colectata in baza acestor facturi si nu a documentelor de incasare a acestora.

Avand in vedere cele prezentate retinem ca AF Z nu a facut dovada ca a colectat TVA inregistrata in facturile fiscale in cauza, din documentele depuse la dosarul cauzei si din argumentele contestatoarei nerezultand o alta situatie decat cea constatata la inspectia fiscala.

In ceea ce priveste afirmatia petentei ca nu are pregatire de specialitate si nu are angajata persoana de specialitate in domeniul financiar contabil, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece potrivit legii contabilitatii „**documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.**” Petenta avea obligatia de a organiza evidenta contabila in partida simpla si de a completa operatiunile in formularele prevazute de legislatia in vigoare, obligatii pe care nu le-a respectat.

Avand in vedere prevederile legale invocate si faptul ca nu s-au identificat in monetarele si chitantele invocate de contestatara date referitoare la facturile contestate, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar in sarcina AF Z o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia petentei pentru aceasta suma.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Intrucat in sarcina petentei s-a retinut ca datorat intreg debitul reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul, **urmeaza a se respinge contestatia petentei ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere in suma de ... lei.**

2. Prin cauza supusa solutionarii Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca este legala masura Activitatii de Inspectie Fiscala de a stabili in sarcina AF Z, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../29.05.2008, a impozitului pe venit pentru anii 2006 si 2007 in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de ... lei.

In fapt,

Activitatea de Inspectie Fiscala in urma controlului fiscal efectuat la AF Z a emis Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../29.05.2008 pentru anii 2006 si 2007, in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../29.05.2008.

Referitor la anul 2004, contestatara nu are obiectiuni, lucru precizat in adresa inregistrata la DGFP Neamt sub nr..../28.08.2008, insa contesta impozitul pe venit aferent anilor 2006 si 2007 stabilit de organele de inspectie fiscala.

Diferenta de impozit pe venit aferent anului 2006 provine din:

- neinregistrarea veniturilor aferente facturilor nr...., ..., ..., ... si 3606618 (anexa nr.16) a caror contravaloare a fost incasata cu chitante emise la data emiterii facturii, in suma de ... lei;

- completarea eronata a declaratiei speciale (200) aferenta anului 2006, la rubrica venituri declarand mai putin cu suma de ... lei (anexa nr.15 si 16);

- completarea eronata a declaratiei speciale (200) aferenta anului 2006, la rubrica cheltuieli declarand mai putin cu suma de ... lei (anexa nr.15 si 16).

Diferenta de impozit pe venit aferent anului 2007 provine din:

- neinregistrarea veniturilor aferente facturilor nr.... – ..., cu exceptia facturii cu nr.... care este anulata (anexa nr.19), in suma totala de ... lei, facturi a caror contravaloare a fost incasata cu chitante emise la data emiterii facturii,

- completarea eronata a declaratiei speciale (200) aferenta anului 2007, la rubrica cheltuieli declarand mai putin cu suma de ... lei (anexa nr.18 si 19).

In timpul inspectiei fiscale s-a solicitat reprezentantului contribuabilului nota explicativa din data de 22.05.2008 (anexa nr.28) referitoare la sumele incasate din vanzarile pe baza de facturi cu chitanta neinregistrate in evidenta, iar la intrebarea „Cum explicati faptul ca nu ati inregistrat in evidenta contabila toate facturile emise catre diversi clienti pentru care ati incasat cu chitanta contravaloarea marfii vandute?” adresata contribuabilului, acesta a raspuns ca „banii incasati din vanzarile cu factura si chitanta se regasesc in Ordin de incasare numerar sau chitantele de depunere la banca dupa data de facturare”.

In ceea ce priveste faptul ca s-au constatat diferente de impozit pe venit pentru fiecare din cei 5 ani verificati, organele de inspectie fiscala au adresat contribuabilului prin nota explicativa din data de 22.05.2008 (anexa nr.28) intrebarea „Cum explicati faptul ca pentru anii 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007 ati declarat in declaratiile speciale (200) eronat veniturile si cheltuielile aferente perioadei verificate?”, intrebare la care contribuabilul a raspuns ca „Nu am avut o persoana de specialitate care sa tina evidenta contabila. Avand studii superioare am considerat ca la o afacere de familie fac fata, tinand cont ca depuneam toti banii la BCR.”

Petenta contesta diferentele de impozit pe venit aferent anilor 2006 si 2007 motivand astfel:

In cazul facturilor fiscale emise si incasate cu chitante intocmite la data emiterii facturilor, pe care organele de inspectie fiscala le-au considerat ca fiind venituri neinregistrate in suma de ... lei pentru anul 2006, respectiv ... lei pentru anul 2007, petenta sustine ca la inspectia fiscala s-a dublat valoarea acestor facturi intrucat contravaloarea acestor facturi a fost inclusa in valoarea chitantelor inregistrate in Jurnalul de vanzari, Registrul-jurnal de incasari si plati si in documente de depunere a numerarului in banca.

In sustinere petenta prezinta doua exemple de inregistrare a facturilor fiscale in cauza aratand ca facturile au fost incasate prin banca si ca asociatia in

paralel a intocmit si chitante de incasare a numerarului, bani pe care i-a depus in acelasi timp in banca, in unul dintre exemple. Pe chitantele depuse in copie la dosarul cauzei este specificat „vanzari oboare si pietre” reprezentand „contravaloare tabla zincata” fara a se face vreo referire la facturile emise.

Contestatarul mentioneaza ca in anexa nr.15 la raportul de inspectie fiscala se consemneaza la rubrica „Monetare + Chitante” reprezentand venituri incasate pentru anul 2006 in loc de ... lei, cat era trecut in Registru jurnal de incasari si plati, este trecuta de catre organele de inspectie fiscala valoarea de ... lei, iar in loc de a se trece suma de ... lei dintr-un monetar a fost inregistrata suma de ... lei care include si TVA. Tot in aceasta anexa nu se regasesc incasarile de ... lei si ... lei care se regasesc in registrul de casa si registrul jurnal de vanzari, fiind consemnate in contabilitate. La valoarea de aprovizionare conform facturilor de la furnizori in anexa nr.15 nu se gasesc valorile de ... lei, ... lei si ... lei si nici cele de desfacere consemnate in NIR-uri, avand urmatoarele valori: ... lei, ... lei si ... lei.

Referitor la anul 2007, in ceea ce priveste aprovizionarea cu marfuri la anexa nr.18 nu s-a inregistrat la aprovizionare suma de ... lei si nici la desfacere suma de ... lei care sunt inregistrate in documentele primare si implicit in contabilitatea firmei.

Avand in vedere art.213 alin.(4) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Biroul de solutionare a contestatiei a trimis pentru analiza documentele depuse ulterior de contestatarul la organele de inspectie fiscala pentru a se pronunta asupra acestora.

Organele de inspectie fiscala au dat curs acestei solicitari si prin adresa nr.../16.09.2008 ne-au adus la cunostinta faptul ca analizand documentele depuse de petenta ulterior contestatiei au constatat ca argumentele contestatoarei sunt intemeiate in ceea ce priveste urmatoarele aspecte:

- in anexa nr.15 a raportului de inspectie fiscala la venituri in loc de ... lei s-a inregistrat in mod eronat suma de ... lei, iar in loc de ... lei suma de ... lei;
- valorile de aprovizionare a facturilor nr.../04.02.2006 cu suma de ... lei, nr.../25.02.2006 cu suma de ... lei, nr.../24.08.2006 cu suma de ... lei au fost omise a se lua in calcul;
- valoarea de aprovizionare a facturii nr.../29.08.2007 cu suma de ... lei a fost omisa a se lua in calcul.

Referitor la facturile emise de catre AF Z, respectiv F .../03.09.2006 in suma de ... lei si F .../31.10.2006 in suma de ... lei pe care contestatarul le mentioneaza ca fiind neconsemnate ca venituri incasate in anexa nr.15 a raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala precizeaza ca nu le-a inregistrat ca venituri deoarece contribuabilul nu a prezentat la inspectie dovada incasarii acestora, respectiv chitanta sau ordinul de incasare, in conformitate cu prevederile lit.E pct.38 si lit.G pct.48 din OMFP nr.1040/2004.

In adresa organelor de inspectie fiscala mai precizeaza ca prin corectarea acestor deficiente rezulta o diferenta de impozit pe venit mai mica atat pentru anul 2006 cat si anul 2007, prezentand o recalculare a impozitului pe venit.

In concluzie, petenta sustine ca valoarea totala a facturilor sus mentionate emise catre diferiti clienti a fost inclusa in valoarea globala a monetarelor

(chitanțelor) înregistrate în Jurnalul de vânzări, Registrul-jurnal de încasări și plăți și în documentele de depunere a numerarului în bancă.

In drept,

Referitor la documentele justificative și financiar - contabile, lit.B pct.14 și pct.15 din OMFP nr.1040/2004 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, prevede următoarele:

„Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

(...)

Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.”

Referitor la venituri, lit.E pct.37 și 38 din OMFP nr.1040/2004 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, prevede următoarele:

„37.Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:

- Chitanță (cod 14-4-1);
- Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A);
- Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11);

- Fișă de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b);
- Monetar (cod 14-50-61);
- Extras din borderoul de plăți din data de (cod 14-4-20).”

38. Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.

Pentru fiecare tip de activitate desfășurată se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică.

Contribuabilii care desfășoară activități de:

(...)

- comerț cu amănuntul vor întocmi zilnic formularul Monetar (cod 14-50-61), în condițiile în care nu se utilizează aparate de marcat electronice fiscale;

(...)

În relațiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate atât pe bază de chitanță, bon fiscal etc., cât și prin bancă, să întocmească factură.

În relațiile cu persoanele fizice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate prin bancă, să întocmească factură.

Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată vor întocmi factura fiscală în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.”

Referitor la calculul veniturii net, lit.G pct.48, 49 alin.(2), pct.51 si pct.52 din OMFP nr.1040/2004 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, prevede urmatoarele:

„48. Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

(...)

49. Creanțele, respectiv facturile emise și neîncasate, precum și obligațiile stabilite conform legii și neonorate se înregistrează la valoarea lor nominală în fișe pentru operațiuni diverse. Aceste fișe se deschid distinct pentru creanțe și datorii.

(...)

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

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.”

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- la art.48 alin.(2) lit.a) și alin.(4) lit.a) și b)

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

Venitul brut cuprinde:

- sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

- să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

- să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- la art.79 alin.(1)

„Obligația de a conduce evidența fiscală

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.”

- la art.82 alin.(3)

„Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

Referitor la calculul majorărilor de întârziere, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

- la art.120 alin.(1)

“Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Fata de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

AF Z avea obligația să organizeze și să evalueze corect și complet toate operațiunile efectuate în desfășurarea activității sale economice, în conformitate cu legislația în vigoare.

In urma verificarii documentelor puse la dispozitie, organele de inspectie fiscala au constatat ca AF Z nu a inregistrat venituri aferente anului 2006 in suma de ... lei si anului 2007 in suma de ... lei, venituri aferente unor facturi incasate cu numerar sau prin banca.

Ca si in cazul taxei pe valoarea adaugata petenta contesta aceasta masura motivand ca valoarea totala a facturilor emise mentionate in raportul de inspectie fiscala se afla in valoarea totala a monetarelor inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati, iar in cazul incasarilor prin banca s-au intocmit in paralel si chitante de incasare in numerar. Aceasta motivatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece din continutul monetarelor si a chitantelor nu rezulta elemente detaliate pentru a se putea identifica facturile in cauza analizate, legislatia in vigoare stipuland in mod clar cazurile si modul in care se intocmeste monetarul, respectiv chitanta.

Referitor la motivatia petentei privind situatia stocului de marfa, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat asa cum a declarat in Nota explicativa data organelor de inspectie fiscala „Inventarul anual s-a tinut valoric si nu pe sortimente. Nu exista liste de inventariere si nici confirmarea soldurilor <Furnizor-Client> la sfarsitul anului”.

Avand in vedere ca AF Z nu a facut dovada cu date certe din care sa rezulte ca facturile in cauza incasate cu chitante sau prin banca au fost inregistrate ca venituri, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de venituri neinregistrate in suma de ... lei pentru anul 2006 si in suma de ... lei pentru anul 2007.

Referitor la facturile emise de catre AF Z, respectiv F .../03.09.2006 in suma de ... lei si F .../31.10.2006 in suma de ... lei pe care contestatara le mentioneaza ca fiind neconsemnate ca venituri incasate in anexa nr.15 a raportului de inspectie fiscala din data de 29.05.2008, mentionam faptul ca organele de inspectie fiscala nu le-au inregistrat ca venituri deoarece contribuabilul nu a prezentat la inspectie dovada incasarii acestora, respectiv chitanta sau ordinul de incasare, in conformitate cu prevederile lit.E pct.38 si lit.G pct.48 din OMFP nr.1040/2004. Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei rezulta ca petenta a inregistrat aceste venituri in baza facturilor emise, nedepunand nici cu ocazia contestatiei documentele de incasare a contravalorii acestor facturi, *motiv pentru care masura organelor de inspectie fiscala este legala.*

Urmare solicitarii facute de Biroul solutionare contestatii organele de inspectie fiscala, prin adresa nr..../16.09.2008, a adus la cunostinta faptul ca, analizand documentele depuse de petenta ulterior contestatiei, *au constatat ca argumentele contestatoarei sunt intemeiate in ceea ce priveste urmatoarele aspecte:*

- in anexa nr.15 a raportului de inspectie fiscala la venituri in loc de ... lei s-a tastat in mod eronat suma de ... lei, iar in loc de ... lei suma de ... lei;

- valorile de aprovizionare a facturilor nr..../04.02.2006 cu suma de ... lei, nr..../25.02.2006 cu suma de ... lei, nr..../24.08.2006 cu suma de ... lei au fost omisa a se lua in calcul;

- valoarea de aprovizionare a facturii nr.../29.08.2007 cu suma de ... lei a fost omisa a se lua in calcul.

Se mai precizeaza ca prin corectarea acestor deficiente ar rezulta o diminuare a impozitului pe venit pentru anii 2006 si 2007 si a majorarilor de intarziere aferente..

Luand in considerare cele prezentate concluzionam ca, AF Z a omis inregistrarea in evidenta contabila a veniturilor in suma de ... lei pentru anul 2006 si in suma de ... lei pentru anul 2007, in mod legal organele de inspectie fiscala stabilind impozit pe venit suplimentar pentru anii 2006 si 2007 in baza acestor venituri. Insa, intrucat in baza documentelor depuse de petenta organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind intemeiate argumentele petentei referitoare la o serie de deficiente, mai sus detaliate, consecinta corectarii acestora fiind o diminuare a impozitului pe venit pentru anii 2006 si 2007 si a majorarilor de intarziere aferente, **urmeaza a se desfiinta Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/ sau intr-o forma de asociere nr.../29.05.2008 pentru anii 2006 si 2007 si partial Raportul de inspectie fiscala nr.../29.05.2008 pentru impozitul pe venit aferent anilor 2006 si 2007, iar organul fiscal emitent al deciziei atacate sa procedeze la o noua verificare care va avea in vedere cele retinute prin prezenta decizie.**

La reverificare se vor avea in vedere si Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.519/2005 care precizeaza:

"12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Pe cale de consecinta se vor fi desfiintate si majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente impozitului pe venit, deoarece acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin.(1) si (3) si art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de AF Z pentru suma de ... lei reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei stabilita suplimentar la control;

- majorari de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la control, stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../29.05.2008, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

2. Desfiintarea partiala a capitolului din Raportul de inspectie fiscala nr .../29.05.2008 si din **Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../29.05.2008 pentru anii 2006 si 2007**, intocmite pentru AF Z, referitor la **impozitul pe venit in suma de ... lei, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei**, urmand ca Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice, prin alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a intocmit prezentul act administrativ fiscal atacat, sa procedeze la o noua verificare si sa incheie un alt act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii.