



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str.Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 1760/659/21.07.2014

privind soluționarea contestației formulată de **x PFA**
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/24.06.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 prin adresa nr.x/24.06.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/24.06.2014, asupra contestației formulată de **x PFA**, CIF RO x, cu domiciliul fiscal în x, str. x, nr.x. bl. x, et.x, ap.x, jud. x, înregistrat la ORC nr.F x/x/19.10.2009 și cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor la Cabinet Avocat x, cu sediul în x, str. x, nr.x, birou x, jud. x.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/28.04.2014, prin care s-a stabilit suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de pată;
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, prin contestația formulată x PFA contestă și Procesele verbale de sechestrul nr.x și nr.x din data de 27.06.2013 emise de Serviciul Executare Silită Persoane Fizice.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată de x PFA se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru

persoanele fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/28.04.2014, precum și a Proceselor verbale de sechestru nr.x - x/27.06.2013, solicitând anularea deciziei și a actelor subsecvente ca netemeinice și nelegale sumele reținute cu titlul de obligații fiscale suplimentare de plată.

Contestatorul arată că, ulterior se dezvoltă un raport amplu privind aceste două fapte, precum și în plus constatarea personală a organelor de inspecție fiscală privind imputarea faptului că a comercializat mărfuri (ceapă) la un preț/kg sub prețul pieței, un preț ce nu acoperea cheltuielile ocazionate de achiziția mărfurilor.

În baza acestor constatări personale, fără fundament în fapt și în drept, contestatorul susține că se întocmește Procesul verbal nr.x/07.06.2013, în mod netemeinic și nelegal.

Contestatorul arată că:

- Nu exista documente justificative din care să rezulte cuantumul datorat către intimantă.

- Nu se cunoaște modul de calcul, acesta rezultă din metode indirecte și estimări statistice.

- Toate documentele au fost predate, puse la dispoziția organului de control fiscal.

- În mod eronat se arată ca lipsește evidenta registru de casă și gestiune mărfuri intrări și ieșiri.

- Se arată în motivare că lipsește rola martor, absolut neadeverat. Aceste documente financiar-contabile există și evidențiază tranzacțiile efectuate, în perioade în care nu au intervenit operațiuni comerciale acestea reflectă lipsă tranzacțiilor, iar nu lipsa înregistrării, așa cum a explicat, au existat perioade fără tranzacții comerciale.

- Nu se indică sumele la care se raportează pretențiile solicitate de către creditoare.

- Debitul este stabilit în mod abuziv, instituirea sechestrului nu este justificată.

- Suma pretinsă de către intimată nu este justificată.

- Dacă s-ar face un calcul raportat la TVA suplimentar pretins de x lei care reprezintă cota de 24%, ar rezulta un rulaj și încasari peste valoarea intrărilor de mărfuri, prin această probă s-ar dovedi că nu a dispus niciodată de marfă și de încasari, cifra de afaceri fiind considerabil mai mică.

- După cum rezultă din documente, contestatorul arată că este plătitor TVA din martie 2013, dată de la care operațiunile de comerț efectuate justifică plata TVA.

Contestatorul arată că în fapt, desfășoară activități de comerț încă din anul 2009. Mărfurile ce fac obiectul activității îl reprezintă alimente, comercializate en-gross și/sau en-detail. De asemenea, arată că din martie 2013 a devenit la solicitarea sa plătitor de TVA, tranzacțiile comerciale efectuate fiind în mare măsură en-gross.

Contestatorul arată că, în perioada 04.04.2013-28.05.2013, s-a desfășurat controlul inopinat al lucrătorilor din cadrul Direcției Fiscale x. Controlul a vizat perioada 25.02.2013-24.03.2013, iar Decizia contestată se refera la o perioadă extinsă 01.02.2011-31.10.2013, care nu a făcut obiectul controlului inopinat.

Contestatorul arată că o altă inadvertență este faptul că nu a funcționat la punctul de lucru din str. x din anul 2011, ci doar din anul 2013.

Controlul s-a desfășurat în mai multe etape, potrivit normelor metodologice în vigoare. Astfel, la data de 19.04.2013 s-a întocmit un proces verbal de constatare al controlului, cu mențiunea că nu există prevederi legale încălcate. Ulterior în 25.04.2013, se constată prin Proces verbal de control nr. x că, x PFA se face vinovat de:

- omiterea înregistrării unei facturi nr.x/13.02.2013;

- de omisiuni privind evidența zilnică în Raportul de gestiune zilnic. În mod nelegal pretențiile intimății se referă la perioada anterioară ianuarie-februarie 2013.

Potrivit constatărilor în urma controlului se impută:

- omiterea înregistrării unei facturi nr.x/13.02.2013;

- de omisiuni privind evidența zilnică în Raportul de gestiune zilnic;

- comercializarea mărfurilor (ceapa și cartofi) la un pret/kg sub prețul pieței, un preț ce nu acoperă cheltuielile ocazionate de achiziția mărfurilor.

Contestatorul susține că nici una din aceste concluzii nu justifică sumele pretinse ulterior, iar sancțiunile pentru aceste aspecte imputabile fiind altele.

De asemenea, susține că organul de constatare se află în eroare, solicitând în mod abuziv debite estimate, nu dovedite în probațiune și justificate în baza prevederilor legale.

Presupunerea și aprecierile personale ale organului constatator privind prețul/kg de produs nu justifică debitul solicitat, înscrisurile au forță probantă. Facturile și chitanțele justificative privind practicarea prețului, nu pot fi combătute prin depozițiile unor martori, care de altfel au fost constrânși și intimidați de către organul de control, în plus aceștia nu prezintă nicio factură sau document financiar contabil înregistrat care să dovedească plată prețului și cuantumul acestuia.

Dacă mărfurile sunt vândute cu un preț minimal, justificarea vânzătorului este că aceste mărfuri sunt perisabile, iar pentru a reduce pierderile vânzările se pot face la un preț oferit doar pentru a reuși înstrainarea unor produse perisabile și pentru a controla pierderile societății.

În concluzie contestatorul arată că, în perioada în care s-a desfășurat controlul, s-au întocmit mai multe înscrisuri constatatoare între care nu există concordanță. Faptele imputate nu justifică reținerea unor debite în sarcina sa, ci doar îndreptarea unor erori.

Dacă se apreciază o neglijență în evidențele financiar-contabile, contestatorul susține că poate fi tras la răspundere contravențional potrivit legii, dar nu se pot solicita sume suplimentare decât dacă acestea rezultă din documente justificative.

Contestatorul susține că debitul nu este cert, lichid și exigibil, iar sechestrul instituit reprezintă un abuz.

De asemenea, susține că comerciantul este liber să-și stabilească prețul de vânzare al mărfurilor sale în funcție de situația economico-financiară, operând principiul disponibilității raportată la cererea și oferta de pe piața de desfacere. Acesta este obligat să înregistreze tranzacțiile în evidențele financiar contabile ale PFA-ului.

Cu privire la argumentele de nelegalitate împotriva Proceselor verbale de sechestr nr.x27.06.2013, contestatorul susține că bunurile asupra cărora se instituie sechestrul nu fac parte din patrimoniul de afecțiune al P.F.A. x potrivit art. 2 din OUG nr.44/2008.

Potrivit legii, pot fi urmărite bunurile PFA x, precum și patrimoniul de afecțiune dacă acesta a fost constituit, iar nu cu cota indiviză dintr-un bun deținut în proprietate devălmășă de către persoana fizică x.

Prin urmare, instituirea sechestrului asupra cotei devălmășe proprii și personale, aparținând altei persoane decât contestatorului, referitor la apartament situat în x, str. xși teren x mp x este absolut nelegală. PFA x nu este proprietar tabular și nici nu s-au instituit garanții ale PFA-ului asupra imobilelor descrise.

Cele trei argumente în baza cărora se instituie măsurile asigurătorii sunt netemeinice și nelegale, întrucât:

- Argumentul potrivit căruia, PFA x nu înregistrează venituri în perioadă 04.02.2013-13.02.2013, nu justifică instituirea măsurilor asigurătorii;

- Argumentul invocat referitor la faptul că nu evidențiază cheltuielile privind administrarea, efectuate la punctul de lucru x, nu poate fi reținut. Faptul că plătește cheltuielile de electricitate din venituri proprii și nu evidențiază această factură nu este în detrimentul intimitei, ci, din contra.

- În luna februarie 2013, prin practicarea unor prețuri reduse, până la prețul de achiziție practic diminuează paguba, acest demers se referă la vânzarea mărfurilor chiar și cu prețul de achiziție pentru a recupera măcar investiția făcută, mărfurile fiind perisabile trebuie vândute în ultimă instanță, măcar pentru a acoperi investiția. Astfel, pe piața noastră unde raportul cerere-oferta nu este corect, în situația vânzării de marfă perisabilă, prin nevindere se înregistrează o pagubă mai mare decât prin vinderea fără profit.

Măsura sechestrului asiguratoriu este prematură, deoarece nu s-a probat existența debitului, fiind doar estimări și presupuneri care urmează a fi analizate și probate până la finalizarea controlului și emiterea deciziei de impunere.

Contestatorul solicită recalcularea debitelor, precum și reîncadrarea obligațiilor fiscale, pornind de la cantitatea de marfa achiziționată, dovedită în anexele raportului de control, astfel nu poate rezulta un quantum de x lei reprezentând cota TVA de 24% din vânzări.

În probațiune, contestatorul depune: înscrisuri existente în dosarul de inspecție fiscală, reaudierea martorilor filele x-z din dosarul de inspecție fiscală, expertiză financiar contabilă în prezența unui martor asistent pentru determinarea eventualelor sume datorate prin recalcularea cuantumului de încasari pentru stabilirea depășirii sau nu a plafonului TVA și eventual, calculul TVA datorat efectiv, nu estimativ.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/28.04.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/28.04.2014.

Perioada verificată 19.10.2009 - 31.10.2013.

x PFA a făcut obiectul unui control inopinat care a avut ca obiectiv stabilirea stării de fapt fiscale și tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA ca urmare a adresei nr.x/x/25.03.2013 înaintată de ANAF - Grup de Lucru Antifrauda Fiscală, înregistrată la D.G.F.P. xcu nr.x/26.03.2013 și la Inspecția Fiscală cu nr.x/27.03.2013, încheiat cu Procesul verbal nr.x/07.06.2013.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 19.10.2009-03.02.2013, respectiv de la începerea activității economice, odată cu înregistrarea la O.R.C.x ca și comerciant și până la înregistrarea în scopuri de TVA, x PFA, nu conduce evidență contabilă, nu întocmește raport de gestiune așa cum prevede pct.35 din OMF nr.3512/2008 și nu întocmește nici Note de Recepție.

De asemenea contribuabilul nu utilizează documentul contabil Jurnalul pentru vânzări cod 14-6-12/a, pentru determinarea cifrei de afaceri anuale și a momentului depășirii plafonului de scutire TVA, după caz, respectiv Jurnalul pentru cumpărări cod 14-6-17/b conform prevederilor punctului 62 alin.(1) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, republicat cu modificările și completările ulterioare. Începând cu 04.02.2013, pentru vânzarea cu amănuntul la punctul de lucru din loc. x, str. x, nr.x, boxa x, persoana fizică începe să țină evidența de gestiune global valorica utilizând formularul Raport de gestiune zilnic și Note de recepție și constatare de diferențe.

Având în vedere că PFA x nu a condus jurnalul de vânzări și jurnalul de cumpărări în perioada 19.10.2009-07.02.2013 așa cum se prevede în Normele metodologice punctul 62 (1) Titlul VI date în aplicarea art.152 din Legea nr.571/2003, aprobate prin H.G. nbr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea momentului depășirii plafonului de scutire TVA, nu a condus evidența de gestiune a mărfurilor intrate și ieșite, a înregistrat în facturi și pe bonuri fiscale prețuri de vânzare mult inferioare prețurilor practicate pe piața de comercianți cu aceeași activitate aflați în prima etapă de comercializare, nu prezintă toate documentele de vânzare, respectiv nu prezintă pentru toate vânzările rola martor a aparatului de marcat electronic pentru identificarea cantităților de legume vândute, organul de inspecție fiscală a constatat că pentru determinarea bazei

impozabile pentru TVA se impune utilizarea metodelor indirecte prevăzute de Ordinul 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, situația de fapt fiscală încadrându-se în prevederile art.1 alin.(1), respectiv documentele și informațiile prezentate în timpul inspecției fiscale sunt incorecte și incomplete și de asemenea nu există toate documentele solicitate de organul de control.

Metoda aleasă de organul de inspecție fiscală pentru determinarea prin estimare a bazei de impunere pentru TVA, în funcție de situația identificată la contribuabil și care este cea mai adecvată, este metoda produsului, serviciului și a volumului prevăzută la art.(2) lit.d) din Ordinul 3389/2011, respectiv identificarea volumului de marfa vândută cât și a valorii de piață a mărfii vândute de contribuabil.

1. Metoda aleasă de echipa de inspecție fiscală este metoda produsului și a volumului.

2. Elemente identificate pentru estimare:

- Cantitatea de produse vândută în perioada verificată, preluată din rolele martor prezentate de contribuabil și în facturile prezentate.

- Prețul mediu de vânzare comunicat de Institutul Național de Statistică publicat pe site-ul Institutului Național de Statistică (prezentată în anexa nr.1), pentru legumele comercializate de x PFA, în perioada verificată. Preturile utilizate de organul de control pentru stabilirea bazei impozabile au următoarele caracteristici:

- reflecta prima etapă de comercializare, nu includ costurile de transport, stocare, nu cuprind subvenții pe produs, nu cuprind TVA.

- preturile au fost calculate de Institutul Național de Statistică ca medie ponderată a prețurilor medii obținute la nivelul macrocanalelor de vânzare piețe agroalimentare, oboare și procesatori.

- se referă la prețuri practicate la poarta fermei (x x), de către un număr de unități observate (100 de piețe agroalimentare, 50 oboare, 110 procesatori, 50 comercianți angroșiști și 70 societăți agricole).

- În zilele pentru care contribuabilul nu a prezentat rolele martor ale caselor de marcat electronice organul de inspecție fiscală a luat ca bază de calcul al TVA valoarea de vânzare la sfârșitul zilei așa cum a fost înscrisă în raportul fiscal Z emis de aparatul de marcat electronic, fără a fi reevaluat. În zilele în care nu s-a putut identifica cantitatea de mărfuri vândută baza de impozitare a fost stabilită la nivelul valorii de vânzare de pe raportul fiscal Z.

- În anul 2012 baza impozabilă a fost stabilită de organul de inspecție fiscală pe baza valorii raportului Z acolo unde nu a existat role martor și pe baza cantităților vândute evaluate la prețul pieței, acolo unde a existat role martor.

Situația privind determinarea bazei impozabile a TVA în perioada 2009-04.02.2013 la vânzarea pe bon fiscal este prezentată în anexa nr. 3. Situația facturilor de vânzare în perioada 2009-04.02.2013 este prezentată în anexa nr. 4. Facturile de achiziții în perioada 2009- 04.02.2013 sunt prezentate în anexa nr. 5.

La produsul arpagic, organul de control nu a procedat la recalcularea valorii de vânzare întrucât INS nu a comunicat prețul de vânzare pentru arpagic. Întrucât nu a fost posibilă compararea prețului practicat de contribuabil cu prețul practicat de alți contribuabili din lipsa de informații, pentru produsul arpagic valoarea de vânzare care a fost inclusă în baza de impozitare a fost valoarea înscrisă pe documentele contribuabilului respectiv pe facturi și role martor.

Pe baza vânzărilor cantitative efectuate de contribuabil determinate de organul de inspecție fiscală la nivelul prețurilor de piață comunicate de INS organul de control a constatat că la data de 01.05.2011 a obținut o cifră de afaceri de 131.043 lei superioară plafonului de scutire TVA (anexa nr. 11). Prețurile practicate de contribuabil în perioada respectivă au fost în mod nejustificat mult inferioare prețului practicat pe piață.

La data de 10.04.2013 în timpul controlului inopinat, organul de inspecție fiscală s-a

deplasat la comercianți din x care comercializează aceleași produse și a constatat că la produsul cartofi Intreprinderea Individuală X înregistrat cu CUI X, neplătitor de TVA, practică un preț de X lei/kg. PF X înregistrată cu CUI X neplătitor de TVA vinde produsul cartofi la prețul de X lei/kg, și produsul ceapă la prețul de X lei. S.C. X SRL CUI X neplătitor de TVA vinde produsul cartofi la prețul de X lei/kg.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul vinde nejustificat produsul cartofi în perioada ianuarie 2013 - februarie 2013 la prețul de X lei/kg, iar ceapa la prețul de X lei/kg. Bonurile fiscale sunt prezentate în anexa nr. 25.

În registrul Jurnal de încasări și plăți, contribuabilul înregistrează doar cheltuielile cu marfa și cu contravaloarea chiriei și a utilităților pentru punctul de lucru din X, str. X nr. X, boxa nr. X.

La punctul de lucru din X, reprezentând depozit, contribuabilul își desfășoară activitatea în baza contractului de comodat, cheltuielile cu întreținerea revenind persoanei fizice autorizate X, dar acesta nu le înregistrează în evidența contabilă. Din veniturile obținute contribuabilul nu poate susține cheltuielile pe care le implică activitatea desfășurată, nemaivând nici o sursă de venituri nici el și nici soția sa X.

În anul 2012 înregistrează un venit net de X lei în condițiile în care nu a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu întreținerea și funcționarea depozitului.

În perioada ianuarie 2013 - februarie 2013 PFA X efectuează plăți în valoare de X lei și încasează venituri doar de X lei, în condițiile în care plățile au fost efectuate doar pentru achiziția de marfa și chiria + energie electrică la punctul de lucru din X, str. X nr. X, boxa X. Nu sunt justificate prețurile mult inferioare prețului pieței practicate de PFA X având în vedere că în primele 2 luni (ianuarie și februarie 2013) pierderea înregistrată de acesta este de 49% din cifra de afaceri, ori scopul desfășurării de activități economice este acela de obținere a profitului.

Din documentele prezentate și din veniturile încasate contribuabilul nu justifică existența surselor de venit, respectiv a lichidităților cu care a achitat facturile către furnizori.

În perioada supusa controlului organul de inspecție fiscală a constatat că PFA X a vândut în sistem cu ridicata legume (cartofi și ceapa) la preturi mult inferioare față de prețurile producătorilor medii furnizate de Institutul Național de Statistică și a întocmit un număr de 447 facturi. Din totalul de 447 facturi întocmite prezentate în anexa nr. 12 :

- un număr de 207 facturi au fost întocmite către agenți economici din județul X;
- un număr de 2 facturi au fost întocmite către agenți economici din județul A;
- un număr de 6 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul B;
- un număr de 1 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul C;
- un număr de 15 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul D;
- un număr de 2 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul E;
- un număr de 3 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul F;
- un număr de 1 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul G;
- un număr de 12 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul H;
- un număr de 2 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul J;
- un număr de 18 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul L;
- un număr de 32 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul M;
- un număr de 2 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul N;
- un număr de 1 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul R;
- un număr de 1 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul S;
- un număr de 141 facturi au fost întocmite pentru agenți economici din județul T.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale în baza prevederilor art.49 alin.(1) lit.a) și art. 94 alin.(3) lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și conform procedurilor II. 5 pentru Inspecția Fiscală aprobate prin Ordinul 364/25.03.2009, au fost

solicitate informații de la terți clienți ai PFA X privind :

- prețurile de achiziție de la alți comercianți cu activitate similară și pentru aceleași produse;
- adaosul comercial practicat de terți, clienți ai PFA
- prețul de vânzare cu amănuntul al produselor achiziționate de la X PFA și de la alți comercianți, evidențiate în notele de intrare-recepție și în rola martor al aparatului de marcat electronic, după caz;
- prețurile de vânzare cu ridicata al produselor achiziționate de la X PFA și de la alți comercianți, evidențiate în fișele de magazie și în documentele de ieșire;
- modul de înregistrare în evidența contabilă a facturilor emise de X PFA, privind cantitatea, prețul, transport, precum și descărcarea;

La solicitarea organelor de inspecție fiscală următorii clienți ai PFA X au furnizat următoarele informării, astfel:

1. PFA X a menționat în nota explicativă că a achiziționat de la PFA X precum și de la alți comercianți din Piața de Gross din X legume (cartofi și ceapa, precum și fructe) iar prețul plătit nu corespunde cu cel de pe facturi, contribuabilul fiind obligat să accepte aceste documente, altfel nu putea cumpăra marfa. Și în prezent vânzătorii cu ridicata practică preturi inferioare față de prețurile de vânzare efective. De asemenea, contribuabilul a arătat că prețul real de achiziție al cartofilor a fost de aproximativ 1,4-1,8 lei în funcție de sezon și nu de X-Y lei/kg cât a fost înscris pe facturi. Adaosul comercial practicat de contribuabil a fost de A%-B% la prețul de achiziție respectiv X-Z lei/kg. Contribuabilul a arătat în nota explicativă că pe casa de marcat a marcat preturile reale de vânzare cu amănuntul și conform prețurilor afișate. Din documentele prezentate de PFA X rezultă cele consemnate în nota explicativă, respectiv prețurile inferioare practicate pe documente față de prețurile reale mai mari plătite de cumpărători. Pe rolele martor ale casei de marcat prezentate de PFA X rezultă că prețul de vânzare al cartofilor în comerțul cu amănuntul (preț fără TVA) este cuprins între X-X lei. Nota explicativă și documentele prezentate de PFA X sunt prezentate în anexa nr. 13.

2. Administratorul S.C. X SRL în nota explicativă prezentată în anexa nr. 14 arată că prețurile de la legume și fructe în piața de Gross din X pe factură sunt mai mici decât cele reale, plătind numerar un preț mai mare decât cel de pe factură. Datorită acestui fapt nici prețurile de vânzare înscrise în documentele contabile nu sunt reale fiind mai mici deoarece contribuabilul ar avea un profit foarte mare ceea ce ar fi însemnat că ar fi plătit impozit și pe profitul comercianților care vând cu preturi mai mici decât cele reale. Contribuabilul arată că și în anul 2014 fenomenul persistă, vânzătorii angrosiști practică prețuri inferioare pe factură față de prețul real de vânzare. Exemplu la factura nr.X/07.04.2014 la produsul cartofi valoarea de achiziție a fost de X-Z lei. În realitate contribuabilul a plătit X lei/kg. În comerțul cu amănuntul contribuabilul vinde cartofi cu X lei/kg preț, care cuprinde și TVA. Contribuabilul arată de asemenea că a fost nevoit în gestiune să înregistreze cartofii la prețul de vânzare de X lei/kg (inclusiv TVA) față de X lei/kg, cât este real, întrucât ar fi trebuit să înregistreze un profit nereal pe care ar fi trebuit să plătească un impozit pe profit nereal. Cele afirmate de contribuabil au fost susținute cu documente. Prețul real de pe rolele martori este de X lei/kg. La un preț de achiziție de X lei/kg de cartofi contribuabilul ar trebui să înregistreze un adaos comercial de 179%, în condițiile unui preț de vânzare de X lei/kg (inclusiv TVA). Nota explicativă și documentele sunt prezentate în anexa nr.14. Datorita acestui fapt nici prețurile de vânzare înscrise în documentele contabile nu sunt reale fiind mai mici deoarece contribuabilul ar avea un profit foarte mare ceea ce ar fi însemnat ca ar fi plătit impozit și pe profitul comercianților care vând cu preturi mai mici decât cele reale. În comerțul cu amănuntul contribuabilul vinde cartofi cu x lei/kg, preț care cuprinde și TVA. Nota explicativă și documentele sunt prezentate în anexa nr. 14.

3. Reprezentantul legal al PFA x în nota explicativă prezentată în anexa nr.15 arată

că a cumpărat cartofi în anul 2012 cu 0,70-0,80 lei/kg și a vândut cartofii cu x -x lei/kg. A practicat un adaos comercial de x -y lei/kg. În prezent nu mai desfășoară activitate iar documentele i-au fost furate. Prețul real de achiziție a fost mai mare față de prețurile de pe facturi, la jumătate din cât plăteau efectiv. Contribuabilul a arătat în nota explicativă că a fost nevoit să plătească așa, altfel nu mai primea marfă.

4. Reprezentantul legal al PFA x în nota explicativă prezentată în anexa nr.16 arată că prețurile de la legume și fructe în piața de Gross din x pe factură sunt mai mici decât cele reale, plătind numerar un preț mai mare decât cel de pe factură, diferența fiind de x lei-x lei/kg. Cartofi au fost vânduți de PFA x cu preturi de x-x lei/kg, iar ceapa cu x lei/kg-x lei/kg. În prezent, respectiv la data de 10.04.2014 prețul de vânzare al cartofilor este de 2 lei/kg și la ceapa de x lei/kg. Nota explicativă și documentele sunt prezentate în anexa nr. 16.

5. Reprezentantul legal al PFA x în nota explicativă prezentată în anexa nr. 17 arată că nu desfășoară activitate iar până în prezent nu a avut nici un fel de relații comerciale cu PFA x și nu a achiziționat cantitatea de marfa de x kg cartofi.

6. S.C. x SRL CUI x cu obiect de activitate servicii de curățenie COD CAEN 8121 care conform documentelor existente la PFA x a achiziționat cantitatea de x kg cartofi la preț de x lei/kg și x lei/kg în luna aprilie 2013 nu funcționează la sediul declarat și nu mai are nici un alt punct de lucru, organul fiscal neputând solicita informații de la respectivul client al PFA x. Nota explicativă și documentele sunt prezentate în anexa nr. 18.

7. Reprezentantul legal al PFA x a arătat în nota explicativa că prețul de cumpărare al cartofilor a fost de x-x lei/kg, practicând un adaos comercial de x lei/kg de cartofi. În prezent PFA x nu mai desfășoară activitate, fiind încetată activitatea din anul 2012. Nota explicativă este prezentata în anexa nr. 19.

8. Clientul PFA x cu Sediul în x, nr. x nu desfășoară activitate la sediul social declarat și nici nu are declarat vreun punct de lucru, astfel că organul de inspecție fiscală nu a putut identifica contribuabilul pentru solicitarea de informații. Documentele care atesta faptul ca PFA x are declarat un sediu social fictiv sunt prezentate în anexa nr. 20.

Organul de inspecție fiscală a constatat că preturile reale practicate de comercianți pe piața sunt la nivelul celor comunicate de Institutul Național de Statistică respectiv între x lei-x lei/kg cartofi și x lei-x lei/ kg de ceapă.

Contribuabilul din punct de vedere al impozitului pe venit este impus la norma astfel că nu interesează nivelul real al venitului net. Prin practicarea de preturi subevaluate față de cele reale contribuabilul a evitat înregistrarea în scopuri de TVA și implicit colectarea și virarea la bugetul de stat a TVA datorată. De asemenea, prin practicarea unor preturi subevaluate în sistemul cu ridicata PFA x a facilitat introducerea mai departe în rețeaua de comercializare a mărfurilor la valori inferioare valorilor de piața reale.

Organul de inspecție fiscală a constatat că PFA x a depășit plafonul de scutire TVA la data de 01.05.2011 fiind obligat să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.05.2011 și să aplice regimul normal de taxare începând cu data de 01.06.2011.

Modul de determinare a vânzărilor cu amănuntul în perioada 12.02.2013-31.10.2013 este prezentat în anexa nr. 6. Modul de determinare a vânzărilor în sistemul cu ridicata (pe baza de facturi) în anul 2013 este prezentat în anexa nr.7.

În perioada supusa controlului din facturile de achiziții rezultă că persoana impozabilă s-a aprovizionat cu următoarele cantități de legume:

- x kg în perioada 2010-2013, când nu a fost înregistrat ca plătitor de TVA;
- x kg în perioada 31.01.2013 - 14.06.2013, după înregistrarea ca și plătitor de TVA.

Baza de impozitare estimata de organul de inspecție fiscală în perioada verificată este în sumă totală de x lei din care: x lei reprezentând vânzări cu bon fiscal, x lei vânzări

cu factură, astfel:

- în perioada 01.06.2011- 12.02.2013, valoare vânzări cu bon fiscal = x lei (anexa nr. 3.). În conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 operațiunile de vânzare în sumă de x lei reprezintă livrare de bunuri, ce intră în sfera de aplicare a TVA și pentru care contribuabilul nu mai poate aplica regimul special de scutire prevăzut pentru întreprinderi mici.

- în perioada 01.06.2011- 12.02.2013, valoare vânzări cu factura = x lei (anexa nr.4). În conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 operațiunile de vânzare în sumă de x lei reprezintă livrare de bunuri, ce intra în sfera de aplicare a TVA și pentru care contribuabilul nu mai poate aplica regimul special de scutire prevăzut pentru întreprinderi mici.

- în perioada 05.04.2013- 31.10.2013, valoare vânzări cu bon fiscal = x lei (anexa nr. 6). În conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 operațiunile de vânzare în sumă de x lei reprezintă livrare de bunuri, ce intra în sfera de aplicare a TVA .

- în perioada 04.02.2013-04.04.2013, valoare vânzări cu bon fiscal = x lei (anexa nr. 6 A). În conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 operațiunile de vânzare în sumă de x lei reprezintă livrare de bunuri, ce intra în sfera de aplicare a TVA

- în perioada 04.02.2013-31.10.2013, valoare vânzări cu factura = 645.926 lei (anexa nr.7). În conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 operațiunile de vânzare în sumă de x lei reprezintă livrare de bunuri, ce intră în sfera de aplicare a TVA, conform art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare.

Pentru baza impozabilă stabilită prin estimare organul de inspecție fiscală a stabilit o TVA colectată după cum urmează:

- prin aplicarea cotei de 24% asupra vânzărilor în sumă de x lei (x lei + x lei) evaluate la prețul de piață comunicat de INS prezentate în anexa nr. 1, care nu cuprinde TVA, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a), a art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, contribuabilul având posibilitatea de recuperare a TVA de la beneficiari conform art.159 alin.(3) din Legea nr. 571/2003. Baza impozabilă aferentă livrărilor efectuate către beneficiari persoane impozabile pentru care a fost emisă factură este în sumă de x lei.

TVA colectata de organul de control este în sumă de x lei determinată conform art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 prin aplicarea cotei de TVA de 24% asupra bazei impozabile constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de la beneficiari.

- prin aplicarea procedurii sutei mărite conform prevederilor art.140 din Legea nr. 571/2003 pentru vânzările nenominale evaluate la prețul de piață comunicat de INS prezentate în anexa nr.1, efectuate pe baza de bon fiscal având în vedere că persoana impozabilă x PFA nu are posibilitatea recuperării TVA de la beneficiari, iar din punct de vedere fiscal TVA reprezintă o taxa indirectă ce se recuperează de la cumpărător. Valoarea vânzărilor efectuate cu bon fiscal este în suma de x lei (inclusiv TVA colectata). Baza impozabila este în suma de x lei determinata prin extragerea TVA din valoarea totala de x lei. TVA colectata este în suma de x lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit:

- Total Baza impozabila estimată = x lei
- Total TVA colectată estimată = x lei

Analiza TVA deductibilă.

Contribuabilul deduce prin deconturile de TVA taxa în sumă de x lei, ce provine din achiziții de legume (cartofi, arpagic și ceapa) efectuate în cea mai mare parte din spațiul

comunitar, respectiv din Polonia. Valoarea achizițiilor intracomunitare este în suma de x lei, pentru care contribuabilul a dedus TVA în sumă de x lei.

Valoarea achizițiilor interne este în sumă de x lei pentru care contribuabilul a dedus TVA în suma de x lei.

Pentru achizițiile intracomunitare contribuabilul a dedus și a colectată TVA prin aplicarea taxării inverse.

Organul de control a constatat ca achizițiile sunt destinate realizării operațiunilor taxabile, respectiv a livrărilor efectuate pe teritoriul României, contribuabilul având drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

TVA a fost dedusă pe baza documentelor legale, respectiv a facturilor, a documentelor de plată, contribuabilul aplicând TVA la încasare. Toate achizițiile au fost achitate în numerar.

| | |
|---------------------------------|---------|
| TVA dedusa prin deconturi | = x lei |
| TVA dedusă acceptată de control | = x lei |
| TVA nedeductibila fiscal | = 0 lei |

Analiza TVA colectată:

Contribuabilul colectează prin deconturile de TVA în sumă de x lei, aferentă livrărilor efectuate pe teritoriul României și aferentă aplicării taxării inverse pentru achizițiile intracomunitare.

TVA colectată pentru livrările interne de către contribuabil este în sumă de x lei, iar TVA colectată pentru achizițiile intracomunitare este în sumă de x lei.

Față de TVA colectată de contribuabil pentru operațiunile interne organul de control a colectat suplimentar TVA în sumă de x lei, utilizând pentru determinarea bazei impozabile metodele indirecte de stabilire a bazei impozabile prevăzute de Ordinul 3389/2011, întrucât evidența contabilă este incompletă și incorectă, iar prețurile de vânzare înscrise în documentele prezentate de contribuabil sunt mult inferioare prețurilor de piață comunicate de Institutul Național de Statistică pentru prima etapa de comercializare. Lichiditățile încasate de contribuabil sunt mai mici decât plățile efectuate, contribuabilul nejustificând sursele de proveniența a lichidităților din care au fost efectuate plățile către furnizori.

TVA colectata suplimentar în sumă de x lei provine din următoarele operațiuni:

- pe baza metodelor indirecte de determinare a bazei impozabile organul de control a determinat ca la data de 30.04.2011 contribuabilul a obținut o cifră de afaceri de x lei. Cifra de afaceri în sumă de x lei a fost determinată de organul de control astfel:

- cantitățile de legume comercializate cu ridicata și cu amănuntul, obținute de organul de control din facturile de vânzare și din rola martor a aparatului de marcat electronic au fost evaluate la prețul de piață comunicat de Institutul Național de Statistică. Unde nu a fost prezentată rola martor a aparatului de marcat electronic, și nu s-a putut determina cantitatea vândută, nu s-a procedat la estimare, luându-se ca baza impozabilă valoarea înscrisă în raportul fiscal Z. Produsul arpagic nu a fost evaluat la prețul de piață întrucât Institutul Național de Statistica nu a comunicat prețuri pentru acest produs. Vânzările de arpagic au fost evaluate la prețul practicat de contribuabil de x lei.

În perioada 01.01.2010-31.12.2010 contribuabilul nu a condus jurnalul de vânzări și nici jurnalul de cumpărări, de asemenea nu a condus nici evidenta contabilă de gestiune cantitativ valorică pentru comerțul cu ridicata și nici evidenta global valorică pentru comerțul cu amănuntul.

După data depășirii plafonului de scutire TVA stabilită de organul de inspecție fiscală data de 01.05.2011 și aplicarea regimul normal de taxare începând cu data de 01.06.2011, contribuabilul nu a respectat prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Legea

nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege.

Prin înscrierea unor preturi de vânzare subevaluate față de prețul de piață, respectiv înscrierea pe documentele de vânzare a unor prețuri cuprinse între x-x lei/ kg cartofi în loc de prețul real de x lei-x lei/kg cartofi și preturi de x lei-x lei/kg de ceapa în loc de prețul real de x lei-x lei/kg, contribuabilul s-a sustras de la obligația de înregistrare în scopuri de TVA și implicit de la obligația de colectare a TVA aferente livrărilor interne și virarea acestuia la bugetul de stat. Contribuabilul a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 12.02.2013, în baza art.153 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal (la începerea activității estimând o cifra de afaceri superioară plafonului de scutire TVA) deși la data solicitării înregistrării în scopuri de TVA contribuabilul a desfășurat activitate economică și în anii precedenți, respectiv din data de 19.10.2009. Pentru perioada 19.10.2009-31.12.2009 nu au fost prezentate nici un fel de documente.

În conformitate cu prevederile punctului 62 (2) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Legea nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pentru perioada 01.02.2011-12.02.2013, când contribuabilul nu a fost înregistrat în scopuri de TVA deși avea această obligație, organul de inspecție fiscală a colectat TVA în suma de x lei, pe care contribuabilul avea obligația să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat în termen în scopuri de TVA.

Baza impozabilă aferentă livrărilor cu amănuntul efectuate în perioada 01.06.2011-12.02.2013 a fost stabilită prin estimare pe baza cantităților de marfa vândută în comerțul cu amănuntul conform rolurilor prezentate de contribuabil evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr. 1) la valoare de x lei. Pentru aceste livrări organul de inspecție fiscală a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea procedurii sutei mărite pentru cota standard de 24% având în vedere faptul că persoana impozabilă nu are posibilitatea de recuperare a TVA de la beneficiari întrucât vânzările efectuate cu bon fiscal sunt vânzări nenominale.

TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în sumă de x lei ($x \times 24/124$), conform prevederilor art.140 alin.1) și a punctului 23 (2) din Normele metodologice date în aplicarea art.140 din Legea 571/2003, aprobate prin HG. 44/2004 cu modificările ulterioare.

Baza impozabilă aferentă livrărilor cu ridicata efectuate în perioada 01.06.2011-12.02.2013 a fost stabilită prin estimare pe baza cantităților de marfa vândută în comerțul cu ridicata conform facturilor prezentate de contribuabil evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr.1) la valoare de x lei. Pentru aceste livrări organul de control a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% asupra contrapartidei obținute de contribuabil de la beneficiari având în vedere faptul că persoana impozabilă are posibilitatea de corectare a facturilor în baza prevederilor art.159 alin.(3) din Legea nr.571/2003 și recuperarea TVA-ului de la beneficiari persoane impozabile pentru care au fost întocmite facturi.

TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în suma de x lei ($x \times 24\%$), conform prevederilor art. 140 alin.1) din Legea 571/2003, cu modificările ulterioare.

După înregistrarea în scopuri de TVA conform listei neconcordanțelor din declarația 394 rezulta ca persoana impozabilă x PFA a efectuat livrări în suma de x lei către inactivi, respectiv către S.C. x SRL CUI x, inactiv din data de 30.05.2011. De asemenea a livrat legume în suma de x lei către o persoană fizică radiată x I.I. CUI x. O parte însemnată din livrările în sistemul cu ridicata au fost efectuate de către PFA x numai către persoane fizice autorizate neplătitoare de TVA. Situația este prezentată în anexa nr. 14.

În perioada 12.02.2013-31.10.2013, după înregistrarea în scopuri de TVA, organul

de inspecție fiscală a colectat suplimentar TVA în sumă de x lei, aferentă livrărilor efectuate de contribuabil și evaluate de organul de inspecție fiscală la prețul de piață, astfel:

- pentru livrările cu amănuntul efectuate a fost stabilită baza de impozitare prin estimare pe baza cantităților de marfa vândută în comerțul cu amănuntul conform rolurilor martor prezentate de contribuabil evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr. 1) la valoarea de 1x lei. Pentru aceste livrări organul de inspecție fiscală a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea procedurii sutei mărite pentru cota standard de 24% având în vedere faptul că persoana impozabilă nu are posibilitatea de recuperare a TVA de la beneficiari întrucât vânzările efectuate cu bon fiscal sunt vânzări nenominale. TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în sumă de x lei ($x \times 24/124$), conform prevederilor art.140 alin.(1) și a punctului 23 (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 140 din Legea nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările ulterioare.

- pentru livrările cu ridicata efectuate baza impozabilă a fost stabilită prin estimare pe baza cantităților de marfă vândută în comerțul cu ridicata conform facturilor prezentate de contribuabil evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr. 1) la valoarea de x lei. Pentru aceste livrări organul de control a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% asupra contrapartidei obținute de contribuabil de la beneficiari având în vedere faptul că persoana impozabilă are posibilitatea de corectare a facturilor în baza prevederilor art.159 alin.(3) din Legea nr.571/2003 și recuperarea a TVA de la beneficiari persoane impozabile pentru care au fost întocmite facturi. TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în sumă de x lei ($x \times 24\%$), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare.

Pentru perioada 12.02.2013-31.10.2013, pentru livrările interne contribuabilul a colectat o taxa în sumă de x lei, prin înscrierea în facturi și în bonurile fiscale a unor prețuri nereale mult inferioare preturilor de piață comunicate de Institutul Național de Statistică aflate în prima etapă de comercializare care nu includ TVA și nici cheltuieli cu transport, stocare etc., preturi practicate la producători.

| | |
|---------------------------------------|---------|
| TVA colectată prin deconturile de TVA | - x lei |
| TVA colectată de organul de control | - x lei |
| TVA colectată suplimentar | - x lei |

Analiza TVA de plată/TVA de rambursat

În perioada 12.02.2013-31.10.2013, contribuabilul a înregistrat TVA de plată în sumă de x lei plătită bugetului de stat în termenul prevăzut de lege.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei organul de inspecție fiscală a calculat accesorii în conformitate cu prevederile art. 119, 120, 120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sumă totală de x lei, astfel;

- pentru debitul de TVA aferent perioadei 01.02.2011-12.02.2014 în sumă de x lei au fost calculate dobânzi în sumă de x lei și penalități întârziere de 15% aplicate asupra debitului, în sumă de x lei.

- pentru debitul de TVA în sumă de x lei aferent perioadei 12.04.2013 - 31.10.2013, au fost calculate dobânzi în sumă de x lei și penalități întârziere în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că fapta săvârșită de contribuabil, respectiv omisiunea de evidențiere în parte în documentele legale (facturi și bonuri fiscale) a tuturor veniturilor realizate, prin înscrierea în documente a unor prețuri nereale mult inferioare preturilor de piață, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale privind TVA

poate constitui infracțiune prevăzută de art. 9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În conformitate cu prevederile art. 108 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura fiscal cu modificările ulterioare pentru fapta săvârșită de contribuabil au fost sesizate organele de urmărire penală.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei,

cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestatăii se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care A.J.F.P. Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul x Sesizarea penală înregistrată sub nr.x/31.03.2014 asupra aspectelor consemnate în Decizia de impunere nr.x/28.04.2014 pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

În fapt, x PFA a făcut obiectul unui control inopinat care a avut ca obiectiv stabilirea stării de fapt fiscale și tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA ca urmare a adresei nr.x/x/25.03.2013 înaintată de ANAF - Grup de Lucru Antifrauda Fiscală, înregistrată la D.G.F.P. x cu nr.x/26.03.2013 și la Inspecția Fiscală cu nr.x/27.03.2013, încheiat cu Procesul verbal nr.x/07.06.2013.

Având în vedere că în urma controlului inopinat s-a constatat că x PFA prezintă un risc fiscal, în sensul că este un contribuabil cu comportament atipic din punct de vedere fiscal, evidența contabilă este incompletă și nu este condusă în perioada 04.02.2010-07.02.2013, organele de inspecție fiscală au propus efectuarea unei inspecții fiscale privind TVA.

Întrucât, PFA x nu a condus jurnalul de vânzări și jurnalul de cumpărări în perioada 19.10.2009-07.02.2013 așa cum se prevede în Normele metodologice punctul 62 (1) Titlul VI date în aplicarea art.152 din Legea nr.571/2003, aprobate prin HG. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pentru determinarea momentului depășirii plafonului de scutire TVA, nu a condus evidența de gestiune a mărfurilor intrate și ieșite, a înregistrat în facturi și pe bonuri fiscale prețuri de vânzare mult inferioare prețurilor practicate pe piața de comerțanți cu aceiași activitate aflați în prima etapă de comercializare, nu prezintă toate documentele de vânzare, respectiv nu prezintă pentru toate vânzările rola martor a aparatului de marcat electronic pentru identificarea cantităților de legume vândute, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru determinarea bazei impozabile pentru TVA se impune utilizarea metodelor indirecte prevăzute de Ordinul 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, situația de fapt fiscală încadrându-se în prevederile art.1 alin.(1), respectiv documentele și informațiile prezentate în timpul inspecției fiscale sunt incorecte și incomplete și de asemenea nu există toate documentele solicitate de organul de control.

Metoda aleasă de organele de inspecție fiscală pentru determinarea prin estimare a bazei de impunere pentru TVA, în funcție de situația identificată la contestator și care este cea mai adecvată, este metoda produsului, serviciului și a volumului prevăzută la art.2 lit.d) din Ordinul 3389/2011, respectiv identificarea volumului de marfa vândută cât și a valorii de piață a mărfii vândute de contribuabil.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, prin

practicarea de preturi subevaluate față de cele reale, contestatorul a evitat înregistrarea în scopuri de TVA și implicit colectarea și virarea la bugetul de stat a TVA datorată. De asemenea, prin practicarea unor preturi subevaluate în sistemul cu ridicata PFA x a facilitat introducerea mai departe în rețeaua de comercializare a mărfurilor la valori inferioare valorilor de piață reale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică a depășit plafonul de scutire TVA la data de 01.05.2011 fiind obligat să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.05.2011 și să aplice regimul normal de taxare începând cu data de 01.06.2011.

Față de TVA colectată de contestator pentru operațiunile interne organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de x lei, utilizând pentru determinarea bazei impozabile metodele indirecte de stabilire a bazei impozabile prevăzute de Ordinul 3389/2011, întrucât evidența contabilă este incompletă și incorectă, iar preturile de vânzare înscrise în documentele prezentate de contestator sunt mult inferioare preturilor de piață comunicate de Institutul Național de Statistică pentru prima etapa de comercializare. Lichiditățile încasate de contestator sunt mai mici decât plățile efectuate, nejustificând sursele de proveniența a lichidităților din care au fost efectuate plățile către furnizori.

TVA colectată suplimentar în sumă de x lei provine din următoarele operațiuni:

- pe baza metodelor indirecte de determinare a bazei impozabile organele de inspecție fiscală au determinat că la data de 30.04.2011, contestatorul a obținut o cifra de afaceri de x lei. Cifra de afaceri în sumă de x lei a fost determinată de organele de inspecție fiscală, astfel:

- cantitățile de legume comercializate cu ridicata și cu amănuntul, obținute de organul de control din facturile de vânzare și din rola martor a aparatului de marcat electronic au fost evaluate la prețul de piață comunicat de Institutul Național de Statistică. Unde nu a fost prezentată rola martor a aparatului de marcat electronic, și nu s-a putut determina cantitatea vândută, nu s-a procedat la estimare, luându-se ca baza impozabilă valoarea înscrisă în raportul fiscal Z. Produsul arpagic nu a fost evaluat la prețul de piață întrucât Institutul Național de Statistică nu a comunicat prețuri pentru acest produs. Vânzările de arpagic au fost evaluate la prețul practicat de contribuabil de x lei/kg.

În perioada 01.01.2010-31.12.2010, contestatorul nu a condus jurnalul de vânzări și nici jurnalul de cumpărări, de asemenea nu a condus nici evidența contabilă de gestiune cantitativ valorică pentru comerțul cu ridicata și nici evidența global valorică pentru comerțul cu amănuntul.

După data depășirii plafonului de scutire TVA stabilită de organele de inspecție fiscală la data de 01.05.2011 și aplicarea regimului normal de taxare începând cu data de 01.06.2011, contestatorul nu a respectat prevederile art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege.

Prin înscrierea unor preturi de vânzare subevaluate față de prețul de piață, respectiv înscrierea pe documentele de vânzare a unor prețuri cuprinse între x-x lei/kg de cartofi în loc de prețul real de x lei-x lei/kg cartofi și preturi de x lei-x lei/kg de ceapa în loc de prețul real de x lei-x lei/kg, contestatorul s-a sustras de la obligația de înregistrare în scopuri de TVA și implicit de la obligația de colectare a TVA aferente livrărilor interne și virarea acestuia la bugetul de stat.

Contestatorul a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 12.02.2013, în baza art.153 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal (la începerea activității estimând o cifra de afaceri superioară plafonului de scutire TVA) deși la data solicitării înregistrării în scopuri de TVA, acesta a desfășurat activitate economică și în anii precedenți, respectiv din data de 19.10.2009. Pentru perioada 19.10.2009-31.12.2009 nu au fost prezentate nici un fel de documente.

În conformitate cu prevederile punctului 62 (2) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Legea nr.571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pentru perioada 01.02.2011-12.02.2013, când contestatorul nu a fost înregistrat în scopuri de TVA deși avea acesta obligație, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma de x lei, pe care contribuabilul avea obligația să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat în termen în scopuri de TVA.

Baza impozabilă aferentă livrărilor cu amănuntul efectuate în perioada 01.06.2011-12.02.2013 a fost stabilită prin estimare pe baza cantităților de marfa vândută în comerțul cu amănuntul conform rolurilor martor prezentate de contestator evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr.1) la valoare de x lei. Pentru aceste livrări organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea procedurii sutei mărite pentru cota standard de 24% având în vedere faptul că persoana impozabilă nu are posibilitatea de recuperare TVA-ului de la beneficiari întrucât vânzări efectuate cu bon fiscal sunt vânzări nenominale.

TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în sumă de x lei ($x \times 24/124$), conform prevederilor art.140 alin.(1) și a punctului 23 (2) din Normele metodologice date în aplicarea art.140 din Legea nr.571/2003, aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare.

Baza impozabilă aferentă livrărilor cu ridicata efectuate în perioada 01.06.2011-12.02.2013 a fost stabilită prin estimare pe baza cantităților de marfa vândută în comerțul cu ridicata conform facturilor prezentate de contestator evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr.1) la valoare de x lei. Pentru aceste livrări organul de control a determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% asupra contrapartidei obținute de contestator de la beneficiari având în vedere faptul că persoana impozabilă are posibilitatea de corectare a facturilor în baza prevederilor art.159 alin.(3) din Legea nr.571/2003 și recuperarea a TVA de la beneficiari persoane impozabile pentru care au fost întocmite facturi.

TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în suma de x lei ($a \times 24\%$), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

După înregistrarea în scopuri de TVA conform listei neconcordanțelor din declarația 394 rezultă că persoana impozabilă x PFA a efectuat livrări în sumă de x lei către inactivi, respectiv către SC x SRL CUI x, inactiv din data de 30.05.2011. De asemenea, a livrat legume în sumă de x lei către o persoană fizică radiată x I.I. CUI x O parte însemnată din livrările în sistemul cu ridicata au fost efectuate de către PFA x numai către persoane fizice autorizate neplătitoare de TVA.

În perioada 12.02.2013-31.10.2013, după înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de x lei, aferentă livrărilor efectuate de contestator și evaluate de organele de inspecție fiscală la prețul de piață, astfel:

- pentru livrările cu amănuntul efectuate a fost stabilită baza de impozitare prin estimare pe baza cantităților de marfa vândută în comerțul cu amănuntul conform rolurilor martor prezentate de contestator evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr. 1) la valoare de x lei. Pentru aceste livrări organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea procedurii sutei mărite pentru cota standard de 24% având în vedere faptul că persoana impozabilă nu are posibilitatea de recuperare a TVA de la beneficiari întrucât vânzări efectuate cu bon fiscal sunt vânzări nenominale. TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în sumă de x lei ($x \times 24/124$), conform prevederilor art.140 alin.(1) și a punctului 23 (2) din Normele metodologice date în aplicarea art.140 din Legea nr.571/2003, aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările ulterioare.

- pentru livrările cu ridicata efectuate baza impozabilă a fost stabilită prin estimare

pe baza cantităților de marfă vândută în comerțul cu ridicata conform facturilor prezentate de contribuabil evaluate la prețul de piață care nu cuprinde TVA (anexa nr. 1) la valoare de x lei. Pentru aceste livrări organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de 24% asupra contrapartidei obținute de contestator de la beneficiari având în vedere faptul că persoana impozabilă are posibilitatea de corectare a facturilor în baza prevederilor art.159 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 și recuperarea TVA-ului de la beneficiari persoane impozabile pentru care au fost întocmite facturi. TVA colectată suplimentar pentru aceste vânzări este în sumă de x lei ($x \times 24\%$), conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările ulterioare.

Pentru perioada 12.02.2013-31.10.2013, pentru livrările interne contestatorul a colectat o taxa în sumă de x lei, prin înscrierea în facturi și în bonurile fiscale a unor prețuri nereale mult inferioare preturilor de piață comunicate de Institutul Național de Statistica aflate în prima etapa de comercializare care nu includ TVA și nici cheltuieli cu transport, stocare etc., preturi practicate la producători.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare a constatărilor efectuate, organele de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Fizice au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul xSesizarea penală nr.x/31.03.2014, în vederea constatării existenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

Art. 214

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă; “

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat controlul a sesizat organele în drept cu privire la existența săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x/28.04.2014 emisă în baza constatărilor din Raportului de inspecție fiscală nr.x/28.04.2014, contestată de x PFA și stabilirea caracterului infracțional al faptelor savârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei.

În cauză, faptele pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală sunt urmare a constatărilor organelor de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. x28.04.2014 și a Deciziei de impunere nr.x28.04.2014, potrivit cărora prin omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate a rezultat o diminuare nejustificată a obligației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, la care au fost calculate accesoriile aferente.

Așadar, faptele pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală raportate la legislația în materie au influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia soluționării pe fond a contestației.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă, deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, precum și principiul de drept conform căruia “penalul ține în loc civilul”, prioritate de soluționare în speță o au organele de cercetare penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și stabilite în virtutea acestor fapte.

Față de cele precizate, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latură penală, D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea cauzei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea cauzei civile pentru suma de x lei, stabilită în sarcina x PFA, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art.214 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

2. Referitor la Procesele verbale de sechestrul nr.x și x din data de 27.06.2013, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei formulată împotriva proceselor verbale de sechestrul, în condițiile în care aceasta nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată x PFA se îndreaptă și împotriva Procesele verbale de sechestrul nr.x și nr.x din data de 27.06.2013 întocmite de Serviciul Executare Silită Persoane Fizice din cadrul A.J.F.P. x.

În drept, în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

Art.172

“Contestația la executare silită

(1) Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

[...]

(3) Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”

Art. 173

Termen de contestare

“(1) Contestația se poate face în termen de 15 zile, sub sancțiunea decăderii, de la data când:

a) contestatorul a luat cunoștință de executarea ori de actul de executare pe care le contestă, din comunicarea somației sau din altă înștiințare primită ori, în lipsa acestora, cu ocazia efectuării executării silite sau în alt mod;”

De asemenea, la pct.5.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

“5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.”

Având în vedere considerentele de fapt și temeiurile de drept, se reține că D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații nu are competența materială de soluționare a contestației îndreptate împotriva Proceselor verbale de sechestru nr.xși x din data de 27.06.2013, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de **x PFA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice, care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/28.04.2014, prin care s-a stabilit suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de pată;
- x lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care contestatorul sau organul fiscal va comunica organului de soluționare competent faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

2. Constatarea necompetenței materiale a D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, de soluționare a contestației formulată de **x PFA** împotriva Proceselor verbale de sechestru nr.x și x din data de 27.06.2013 emise de A.J.F.P. x - Serviciul Executare Silită Persoane Fizice, aceasta revenind instanței judecătorești.

Prezenta decizie se comunică la :

- x PFA

- A.J.F.P. - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

x