

DECIZIA nr.954

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Județeană a Finanțelor Publice-Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de X.

X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice , prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

X formuleaza contestatie si impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice , pe care o contesta partial si anume contribuabilul contesta obligatii fiscale principale reprezentand impozit pe venit, care se compun din:

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2012;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2015;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale contestate prin remiterea acestora sub semnatura contribuabilului conform adresei si de data depunerii contestatiei, inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de X.

I. X, prin contestatia inregistrata la A.J.F.P. contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice prin care organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale reprezentand TVA.

Contribuabilul contesta partial Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si anume impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2012, impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2015 si impozitul pe venit stabilit suplimentar asupra sumei reprezentand marfa degradata.

Cu privire la TVA , in contestatia formulata , contestatorul prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Nu este de acord cu neacceptarea de la deducere a TVA aferenta achizitiilor de marfuri prin cod special de TVA , declarate prin decontul 301, ramase in stoc la data de 13.11.2014 deoarece:

-in luna octombrie 2014, X a achizitionat din Ungaria pe baza de cod fiscal special, marfuri pentru care a achitat TVA, cu ordinul de plata;

- a achizitionat de la aceeasi societate din Ungaria marfuri pentru care a achitat TVA cu chitanta ;

- in data de 14.11.2014, X a fost inregistrata in scopuri de TVA in regim normal;

Contestatorul invoca dispozitiile art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.45 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca in raportul de inspectie fiscala nu se face nicio mentiune cu privire la achitarea efectiva a TVA aferenta tranzactiilor si inregistrarea sau neinregistrarea in scopuri de TVA pentru anumite importuri singulare.

In contestatia formulata se precizeaza ca la data de 13.11.2014 s-a efectuat inventarierea stocului de marfa, marfa in stoc achizitionata din Ungaria; marfa a fost cumparata de catre Societatea K iar urmare vanzarii stocului de marfa s-a colectat TVA .

In aceste conditii contestatorul considera ca potrivit prevederilor art.145 alin.(1), (2) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.45 si 61 din H.G. nr.44/2004 are dreptul la deducerea TVA platita pentru marfa aflata in stoc la data de 14.11.2014, cand s-a inregistrat in scopuri de TVA in regim normal.

In ceea ce priveste marfa predata ca "deseu" , contestatorul sustine ca aprecierile organului de control se intemeieaza doar pe presupuneri si nu pe probe; invoca prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca organul de inspectie fiscala nu a aplicat corect dispozitiile acestui articol de lege, aceasta reprezentand motiv de anulare a actului administrativ fiscal contestat.

Sustine ca a prezentat in timpul controlului, procesul verbal de predare primire deseu si nota de cantarire prin care a predat deseul catre Societatea de reciclare.

Contestatorul arata ca intreprinderea individuala a fost radiata si nu se poate presupune ca s-a efectuat o predare fictiva de deseu sau ca marfa ar fi fost vanduta fara forme legale ori pur si simplu s-a furat cantitatea respectiva. Faptul ca in perioada respectiva alte cantitati de marfa au fost returnate furnizorilor nu are nicio legatura deoarece unele cantitati se returneaza fiind marfa de sezon sau demodata , altele se arunca la deseuri iar pentru altele se face reducere de pret; sustine ca fiecare caz trebuie tratat separat.

Pentru motivele prezentate contribuabilul solicita admiterea contestatiei si desfiintarea actelor administrative fiscale contestate.

II.Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice au stabilit in sarcina X, obligatii fiscale principale reprezentand TVA.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emise in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala persoane fizice au stabilit in sarcina X,, obligatii fiscale principale, care se compun din:

impozit pe venit stabilit in plus pe anul 2012;

impozit pe venit stabilit in minus pe anul 2013;

impozit pe venit stabilit in minus pe anul 2014;

impozit pe venit stabilit in plus pe anul 2015;

Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de catre X, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA, in conditiile in care din listele de inventar din data de 14.11.2014(data la care contribuabilul s-a inregistrat in scopuri de TVA) prezentate de contribuabil s-a constatat ca marfa, existenta in gestiune la data inregistrarii in scopuri de TVA, a fost achizitionata, astfel:

- de la furnizorul din Ungaria;
- de la furnizorul K din Romania;

Dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA in primul decont de TVA, ajustand in favoarea sa TVA deductibila aferenta stocului de marfa prin aplicarea cotei de 24% asupra stocului de marfa.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta stocului de marfa, achizitionat de la furnizorul din Ungaria pe motiv ca achizitia s-a efectuat pe cod special de TVA iar operatiunea nu este impozabila in Romania .

Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, potrivit legii, in situatia in care se efectueaza achizitii intracomunitare de bunuri sub plafonul de 10.000 euro, echivalentul a 34.000 lei , furnizorul intracomunitar emite factura cu TVA colectata prin aplicarea cotei de TVA utilizata in statul membru de pe teritoriul caruia sunt expediate bunurile, valoarea TVA reintregind costul de achizitie al bunurilor respective .

In conditiile in care achizitiile intracomunitare depasesc suma de 10.000 euro, beneficiarul din Romania este obligat sa se inregistreze in scopuri de TVA pentru achizitia respectiva concomitent cu inscrierea in Registrul operatorilor intracomunitari; codul de TVA obtinut de la organul fiscal competent al beneficiarului trebuie comunicat furnizorului /prestatorului intracomunitar, care va emite factura considerand livrarea neimpozabila in statul membru dar impozabila in Romania, la beneficiar. Inregistrarea in scopuri de TVA pentru achizitiile intracomunitare de bunuri si servicii (la depasirea plafonului de 34.000 lei) se efectueaza prin formularul cod 091"Declaratie de inregistrare in scopuri de TVA /Declaratie de mentiuni pentru alte persoane care efectueaza achizitii intracomunitare sau pentru servicii" reglementat prin OMFP nr.7/2010 pentru aprobarea modelului si continutului unor formulare de inregistrare in scopuri de taxa pe valoarea adaugata; concomitent beneficiarul din Romania depune si formularul cod 095 "Cerere de inregistrare/radiere din Registrul operatorilor intracomunitari" reglementat de OMFP nr.2101/2010.

Astfel la depasirea plafonului de 10.000 euro, beneficiarul din Romania trebuie sa se inregistreze in regim special conform art.153¹ doar pentru efectuarea de achizitii intracomunitare de bunuri si servicii , obtinand un cod valid in VIES, dar fara a fi obligat sa se inregistreze in regim normal conform art.153 din Codul fiscal.

Inregistrarea in scopuri de TVA doar pentru achizitii intracomunitare obliga beneficiarul din Romania sa achite efectiv TVA bugetului de stat in Romania si sa raporteze operatiunile efectuate atat prin decontul special de TVA cod 301 cat si prin declaratia recapitulativa cod 390 VIES. In situatia in care firma respectiva se inregistreaza doar pentru realizarea de achizitii intracomunitare si in anul 2014 avea obligatia sa solicite inregistrarea in regim normal nu avea obligatia sa efectueze ajustarea TVA deoarece nu si-a exercitat dreptul de deducere a TVA achitata si declarata prin decontul special de TVA, cod 301; astfel TVA achitata de un platitor de TVA inregistrat in conformitate cu prevederile art.153¹ nu poate fi dedusa, caz in care aceasta taxa reintregeste costul achizitiei bunurilor si serviciilor.

In conformitate cu prevederile art.126, art.135, art.140, art.153¹, art.156⁴, art.156³ , art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA .

Cu privire la TVA colectata suplimentar, din Raportul de inspectie fiscala rezulta:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul a efectuat o reducere

de pret a marfii care a fost predata ca si deseu, in baza Contractului.

In vederea justificarii operatiunii contribuabilul a prezentat nota de intrare receptie si Proces verbal de modificare a preturilor (anexa 17).

Urmare analizarii documentelor, organele de inspectie fiscala au constatat ca toate procesele verbale de reducere de pret sunt semnate numai de catre PF, angajata Societatii K, asociat unic al X si administrator al Societatii P, societate catre care s-a livrat majoritatea marfurilor cu pret redus. In Raportul de gestiune precum si iesirea cu lista de inventar -marfa defecta este datata si operata la data de.. (anexa 11).

Organele de inspectie fiscala arata ca daca intreprinderea individuala ar fi avut marfuri degradate in perioada anilor fiscali 2012-2014, aceste marfuri ar fi trebuit sa fie trecute ca degradate pe listele de inventar, iar rezultatele inventarierii ar fi trebuit sa fie contabilizate conform prevederilor legale.

Totodata, luand in considerare valoarea marfurilor ramase in stoc fata de valoarea facturata precum si valoarea de cumparare a marfurilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul a livrat marfa catre Societatea P sub pretul de cumparare al acestora.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca, intreprinderea individuala a inregistrat in evidenta contabila si facturi in minus, ceea ce a condus la concluzia ca marfurile necorespunzatoare calitativ au fost returnate furnizorilor.

In nota explicativa contribuabilul a declarat ca " nu pot sa-mi amintesc cum au fost exact" (anexa 7).

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca nu au fost prezentate documente care sa ateste cele sustinute de contribuabil motiv pentru care acestea au concluzionat ca aceste predari de marfa ca si deseu au fost create artificial, marfa fiind de fapt lipsa in gestiune; organele de inspectie fiscala ca nu au certitudinea ca cele.. kg reprezinta deseu textil; totodata s-a constatat ca nu a existat o comisie de inventariere numita in acest sens, toate documentele privind reducerile si predarea marfurilor ca deseu au fost semnate numai de catre PF; s-a constatat ca, desi intreprinderea individuala a fost radiata 2016, aceasta nu a mai desfasurat activitate, nu a mai avut angajati din luna iunie 2015; ultima factura a fost intocmita in luna octombrie 2015, catre Societatea P.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au avut in vedere stocul de marfa inregistrat in evidentele contabile la inceputul lunii octombrie 2015 din care contribuabilul a vandut marfa; in temeiul prevederilor art.11 din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunea de iesire deseu si reducere de pret ca reprezentand operatiune impozabila din punct de vedere al TVA si au colectat suplimentar TVA in conformitate cu prevederile art.126, art.134, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Cu privire la impozitul pe venit, contestat de catre contribuabil, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Pe anul 2012, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe venit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor reprezentand marfa lipsa in gestiune.

Cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.48 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

Impozitul pe venit suplimentar a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.48 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 43 din acelasi act normativ.

Pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit in minus.

Urmare analizarii documentelor prezentate de catre contribuabil organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile deductibile fiscal sunt in valoare de.. fata de cheltuielile deductibile in valoare de.. declarate de contribuabil; venitul brut declarat de catre contribuabil precum si cel stabilit de organul de inspectie fiscala a fost de ... lei; astfel venitul

net determinat de organele de inspectie fiscala a fost in minus fata de venitul net declarat de catre contribuabil pe anul 2013. Impozitul pe venit declarat de contribuabil a fost de ... lei , astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit impozitul pe venit in minus in conditiile in care pe anul 2013 s-a constatat pierdere fiscala...

Pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit in minus in valoare .. lei.

Urmare analizei documentelor prezentate de catre contribuabil organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile deductibile fiscal sunt in valoare.. fata de cheltuielile deductibile.. declarate de contribuabil; venitul brut declarat de catre contribuabil precum si cel stabilit de organul de inspectie fiscala a fost ...; astfel venitul net determinat de organele de inspectie fiscala a fost de... fata de venitul net declarat de catre contribuabil pe anul 2014. Impozitul pe venit declarat de contribuabil a fost de.. lei .

In temeiul prevederilor art.48 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net precum si impozitul pe venit si au stabilit impozit pe venit in minus.

Pe anul 2015, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe venit de plata.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile, care se compun din:

-venituri neinregistrate in evidentele contabile;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , contribuabilul nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati valoare marfii vandute catre Societatea P din care baza impozabila si TVA colectata; organele de inspectie fiscala au constatat ca incasarea contravalorii marfii s-a efectuat prin compensarea obligatiilor fiscale privind TVA pentru care SFM a emis Decizia de compensarea obligatiilor fiscale.

Venitul impozabil a fost stabilit suplimentar in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii 82/1991 si art.48 alin.(2) lit.a) si c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

-venituri neinregistrate in evidentele contabile;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca marfa nu poate fi considerata ca fiind deseu in conditiile in care contribuabilul nu a putut justifica cu documente degradarea calitativa a marfurilor care au fost predate cu Procesul verbal de predare-primire catre Societatea de reciclare..

In temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991 precum si art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile si totodata impozit pe venit.

Totodata, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca cheltuielile deductibile fiscal sunt in valoare de.. lei fata de cheltuielile deductibile fiscal in valoare de.. declarate de catre contribuabil, urmare recalcularii cheltuielilor cu marfa vanduta.

Luand in considerare documentele prezentate de contribuabil precum si venitul impozabil in valoare de.. stabilit suplimentar si cheltuielile deductibile fiscal in valoare de.., organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net si totodata impozitul pe venit pe anul 2015, stabilind suplimentar impozit pe venit de plata.

III. Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

1. In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in

cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice;
Perioada verificata:14.11.2014-04.02.2016;

a) Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de X, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca intreprinderea individuala putea sa efectueze ajustarea TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de marfuri existente in stoc conform listelor de inventar, la data inregistrarii ca platitor de TVA in regim normal in conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pentru achizitiile intracomunitare aceasta a fost inregistrata in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pe perioada 05.03.2012-13.11.2014 iar pentru achizitiile intracomunitare in valoare de peste 10.000 euro contribuabilul a declarat operatiunea prin decont special de TVA (cod 301) si a achitat TVA aferenta, datorata bugetului de stat.**

In fapt, incepand cu data de 14.11.2014, X este inregistrata in scopuri de TVA in regim normal.

Conform listelor de inventar, contribuabilul avea in stoc marfa care a fost achizitionata astfel:

- de la furnizorul din Ungaria;
- achizitionata de la furnizorul din Romania;

Dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA in primul decont de TVA, ajustand in favoarea sa TVA deductibila aferenta stocului de marfa prin aplicarea cotei de TVA 24% asupra stocului de marfa, aplicabila la aceasta data.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta stocului de marfa achizitionat de la furnizorul din Ungaria pe motiv ca achizitia s-a efectuat pe cod special de TVA iar operatiunea nu este impozabila in Romania, luand in considerare prevederile art.126, art.135, art.140, art.153¹, art.156⁴, art.156³, art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere contestatorul sustine ca a achizitionat din Ungaria pe baza de cod fiscal special, marfuri pentru care a achitat TVA, cu ordinul de plata; Contestatorul invoca dispozitiile art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.45 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca in raportul de inspectie fiscala nu se face nicio mentiune cu privire la achitarea efectiva a TVA aferenta tranzactiilor si inregistrarea sau neinregistrarea in scopuri de TVA pentru anumite importuri singulare.

De asemenea, contestatorul arata ca la data de 13.11.2014 s-a efectuat inventarierea stocului de marfa, marfa in stoc achizitionata din Ungaria fiind de.., marfa care ulterior a fost cumparata de Societatea K iar urmare vanzarii stocului de marfa s-a colectat TVA.

In aceste conditii contestatorul considera ca in conformitate cu prevederile art.145 alin.(1), (2) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.45 si 61 din H.G. nr.44/2004 are dreptul la deducerea TVA platita pentru marfa aflata in stoc la data de 14.11.2014, cand s-a inregistrat in scopuri de TVA.

Cu privire la achizitiile intracomunitare efectuate de persoane juridice neimpozabile, la art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

"(1) Are obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform

prezentului articol:

a) persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și persoana juridică neimpozabilă stabilită în România, neînregistrate și care nu au obligația să se înregistreze conform art. 153 și care nu sunt deja înregistrate conform lit. b) sau c) sau alin. (2), care efectuează o achiziție intracomunitară taxabilă în România, înainte de efectuarea achiziției intracomunitare, dacă valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară; [...]

(2) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România, dacă nu este înregistrată și nu este obligată să se înregistreze conform art. 153, și persoana juridică neimpozabilă stabilită în România pot solicita să se înregistreze, conform prezentului articol, în cazul în care realizează achiziții intracomunitare, conform art. 126 alin. (6). [...]

(9) Organele fiscale competente vor anula înregistrarea unei persoane, conform prezentului articol, din oficiu sau, după caz, la cerere, în următoarele situații:

a) persoana respectivă este înregistrată în scopuri de TVA, conform [art. 153](#); [...]

(10) Înregistrarea în scopuri de TVA conform prezentului articol nu conferă persoanei impozabile calitatea de persoană înregistrată normal în scopuri de TVA, acest cod fiind utilizat numai pentru achiziții intracomunitare sau pentru serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2), primite de la persoane impozabile stabilite în alt stat membru sau prestate către persoane impozabile stabilite în alt stat membru."

Aceste prevederi legale se coroborează cu dispozițiile art.126 din același act normativ, potrivit căruia:

"(3) Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 132¹:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de derogarea prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu i se aplică prevederile art. 132 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 132 alin. 2) cu privire la vânzările la distanță; [...]

(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3) lit. a), **nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:** [...]

b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin norme.

(5) Plafonul pentru achiziții intracomunitare prevăzut la alin. (4) lit. b) este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorată sau

achitată în statul membru din care se expediază sau se transportă bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

(6) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile, eligibile pentru derogarea prevăzută la alin. (4), au dreptul să opteze pentru regimul general prevăzut la alin. (3) lit. a). Opțiunea se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

(7) Regulile aplicabile în cazul depășirii plafonului pentru achiziții intracomunitare, prevăzut la alin. (4) lit. b), sau al exercitării opțiunii sunt stabilite prin norme."

La pct.2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.126 din cod, se prevede:

"(5) Echivalentul în lei al plafonului pentru achiziții intracomunitare de 10.000 euro, prevăzut la art. 126 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, aplicabil în cursul unui an calendaristic, se determină pe baza cursului valutar de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la cifra miilor. Rotunjirea se face prin majorare când cifra sutelor este egală sau mai mare decât 5 și prin reducere când cifra sutelor este mai mică de 5, prin urmare plafonul este de 34.000 lei."

Din prevederile legale enunțate se reține ca persoana juridică neimpozabilă care intenționează să efectueze o achiziție intracomunitară în România are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, înaintea efectuării achiziției intracomunitare, în cazul în care valoarea achiziției intracomunitare respective depășește plafonul pentru achiziții intracomunitare de 10.000 euro, în anul calendaristic în care are loc achiziția intracomunitară.

Totodată, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată achizițiile intracomunitare de bunuri sunt operațiuni neimpozabile în România în situația în care valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro.

În ceea ce privește locul de impozitare al achizițiilor de bunuri, la art.132¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor."

Se reține ca în cauza în speta, marfurile achiziționate au fost transportate din Ungaria în România.

În ceea ce privește persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru care locul impozitării este în România, în speta sunt aplicabile prevederile art.151 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care stipulează ca:

"(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei."

iar la art.140 din același act normativ, în vigoare în luna octombrie -noiembrie 2014, se prevede:

"(6) Cota aplicabilă pentru achiziții intracomunitare de bunuri este cota

aplicată pe teritoriul României pentru livrarea aceluiași bun și care este în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei."

iar potrivit alin.(1) din același articol de lege:

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

Potrivit prevederilor art.156³ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Decontul special de taxă se depune la organele fiscale competente de către persoanele care nu sunt înregistrate și care nu trebuie să se înregistreze conform art. 153, astfel:

a) pentru achiziții intracomunitare de bunuri taxabile, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), de către persoanele impozabile înregistrate conform art. 153¹;"

iar potrivit art.156⁴ din același act normativ se prevede:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹ trebuie să întocmească și să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, o declarație recapitulativă în care menționează:[...]

d) achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;"

În conformitate cu prevederile art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare :

"(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³."

Din prevederile legale enunțate se reține ca persoana impozabilă care efectuează achiziția intracomunitară care este taxabilă are obligația să depună la organul fiscal competent decontul special de TVA , declarația recapitulativă precum și să achite plata taxei datorată bugetului de stat.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se reține ca X a fost înregistrată în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare pe perioada în cauză, având codul de înregistrare fiscală .

Din aplicația Fiscnet rezultă ca, pentru achizițiile intracomunitare de peste 10.000 euro, contribuabilul a depus decont special de TVA (formular 301) astfel:

-pentru luna octombrie 2014 contribuabilul depune decontul special de TVA (cod 301) , înregistrat la organul fiscal teritorial prin care declară achizițiile intracomunitare și TVA :

-pentru luna noiembrie 2014 contribuabilul depune decontul special de TVA (cod 301) , înregistrat la organul fiscal teritorial, prin care declară achizițiile intracomunitare și TVA.

În contestația formulată, contribuabilul specifică faptul că în luna octombrie 2014, a achiziționat din Ungaria , pe baza de cod fiscal special, marfuri pentru care a achitat TVA cu ordinul de plată; în noiembrie 2014 a achiziționat de la aceeași societate din Ungaria

marfuri pentru care a achitat TVA cu chitanța;

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pentru achizițiile intracomunitare cu valoare mai mare de 10.000 euro, contribuabilul a depus deconturi speciale de taxa pe valoarea adăugată și a efectuat plata taxei datorată bugetului de stat. De asemenea se reține că, întreprinderea individuală, pe perioada 05.01.2012-13.11.2014 a fost persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA, aplicând regimul special de scutire pentru întreprinderi mici în conformitate cu prevederile art.152 din Codul fiscal, în vigoare pe această perioadă; începând cu data de 05.03.2012, contestatoarea a solicitat și a fost înregistrată în scopuri de TVA pentru achizițiile intracomunitare conform art.153¹ "Înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii."

Totodată se reține că, începând cu data de 14.11.2014 contribuabilul devine platitor de TVA în regim normal în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare în data de 14.11.2014 contribuabilului i s-a anulat codul de înregistrare fiscală RO 29872075 atribuit potrivit prevederilor art.153¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în conformitate cu alin.(9) al acestui articol de lege și anume:

"(9) Organele fiscale competente vor anula înregistrarea unei persoane, conform prezentului articol, din oficiu sau, după caz, la cerere, în următoarele situații:

a) persoana respectivă este înregistrată în scopuri de TVA, conform [art. 153](#);"

Totodată la art.152 alin.(7²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"Persoana impozabilă care solicită, conform alin. (7), scoaterea din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, dar are obligația de a se înregistra în scopuri de taxă, conform art. 153¹, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153¹, concomitent cu solicitarea de scoatere din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153. Înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153¹, va fi valabilă începând cu data anulării înregistrării în scopuri de TVA conform art. 153. Prevederile prezentului alineat se aplică și în cazul în care persoana impozabilă optează pentru înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153¹, concomitent cu solicitarea de scoatere din evidența persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153."

Cu privire la înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA în regim normal la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările, se prevede:

"(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

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

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform art. 141 alin. (3)."

La art.152 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Prin norme se stabilesc regulile de înregistrare și ajustările de efectuat în cazul modificării regimului de taxă.

Astfel, în conformitate cu prevederile pct.61 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare:

"(10) În sensul art. 152 alin. (9) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 152 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 152 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) **bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare;**

b) **activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul normal de taxă. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul trecerii la regimul normal de taxă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal;**

c) **achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data trecerii la regimul normal de taxă și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.**

(11) **Ajustările efectuate conform alin. (10) se înscriu în primul decont de taxă după înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal a**

persoanei impozabile sau, după caz, într-un decont ulterior.

(12) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (10), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal."

De asemenea la pct.53 din același act normativ dat în aplicarea art.148 din Cod se prevede:

"(4) În cazul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la art. 152 din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, precum și în cazul în care persoana înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 152 alin. (7) din Codul fiscal, se aplică ajustările de taxă prevăzute la pct. 61 și 62. "

Din prevederile legale enunțate se reține că în cazul modificării regimului de taxă, persoanele impozabile au dreptul să ajusteze taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare, activelor corporale fixe, constatate pe baza de inventariere, achizițiilor de bunuri și servicii care urmează să fie obținute respectiv pentru care exigibilitatea taxei a intervenit conform art.134² alin.(2) lit.a) și b) din Codul fiscal, înainte de trecerea la regimul normal de taxă și al caror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea are loc după această dată.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate pentru ajustarea taxei persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art.145-149 din Codul fiscal.

La art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în luna noiembrie 2014, se prevede:

"(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa

s-ar fi aplicat transferului respectiv.[...]

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."

iar la art.146 din același act normativ se prevede:

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:[...]

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1); "

La art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."

La pct.45 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.145 din Cod, se prevede:

45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru

respectivă achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

(3) În cazul micilor întreprinderi care au aplicat regimul special de scutire în conformitate cu prevederile art. 152 din Codul fiscal și care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, taxa pentru achiziții efectuate înainte de înregistrare se deduce potrivit prevederilor pct. 61 alin. (10) - (12) și pct. 62 alin. (5) - (7)."

iar la pct.46 din același act normativ, dat în aplicarea art.146 din Cod se prevede:

"(7) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă sau persoana juridică neimpozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art. 150 alin. (2) - (4) și (6) și art. 151 din Codul fiscal, trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal ori o autofaktură emisă în conformitate cu prevederile art. 155¹ alin. (1) sau (2) din Codul fiscal."

Din prevederile legale enunțate se reține că, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul la deducerea TVA aferentă facturilor de achiziții de bunuri și servicii, emise de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** și au la baza facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă sau persoana juridică neînregistrată, obligată la plata taxei în condițiile art.150 alin.(2) -(4) și (6) și art.151 din Codul fiscal trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal ori o autofactură emisă în conformitate cu prevederile art.155¹ alin.(1) sau (2) din Codul fiscal .

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În vederea ajustării TVA aferentă bunurilor aflate în stoc la data înregistrării în scopuri de TVA în regim normal, în conformitate cu prevederile art.153 din Codul fiscal, se reține că întreprinderea individuală a efectuat inventarierea stocului de marfă aflată în gestiune; din listele de inventar existente în copie la dosar rezultă că în data de 13.11.2014 în gestiunea X se aflau marfurile, care au fost achiziționate de la furnizorul din Ungaria;

Se reține că, după înregistrarea în scopuri de TVA, contribuabilul a efectuat ajustarea TVA în primul decont de TVA, ajustând în favoarea sa TVA deductibilă aferentă stocului de marfă prin aplicarea cotei de 24% asupra stocului de marfă.

Din actul administrativ fiscal contestat rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA urmare respingerii TVA ajustată aferentă bunurilor aflate în stoc

din achizitii intracomunitare pe motiv ca inregistrarea in scopuri de TVA doar pentru achizitii intracomunitare obliga beneficiarul din Romania sa achite efectiv TVA bugetului de stat in Romania si sa raporteze operatiunile efectuate atat prin decontul special de TVA cod 301 cat si prin declaratia recapitulativa cod 390 VIES; in situatia in care intreprinderea individuala s-a inregistrat doar pentru realizarea de achizitii intracomunitare, in anul 2014 cand avea obligatia sa solicite inregistrarea in regim normal, nu avea obligatia sa efectueze ajustarea TVA deoarece nu si-a exercitat dreptul de deducere a TVA achitata si declarata prin decontul special de TVA, cod 301; astfel TVA achitata de un platitor de TVA inregistrat in conformitate cu prevederile art.153¹ nu poate fi dedusa, caz in care aceasta taxa reintregeste costul achizitiei bunurilor si serviciilor.

Organul de solutionare a contestatiei prin adresa, transmisa prin e-mail, a solicitat organului de inspectie fiscala sa completeze referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei cu privire la TVA stabilita suplimentar urmare respingere dreptului de ajustare a TVA aferenta bunurilor in stoc constatate de baza de inventar, achizitionate de la Societatea din Ungaria luand in considerare argumentele prezentate de catre contestatoare respectiv ca pentru achizitiile intracomunitare peste 10.000 euro a declarat operatiunea prin decont special si a achitat bugetului de stat TVA aferenta.

Prin adresa, transmisa prin e-mail, organul de inspectie fiscala a raspuns adresei organului de solutionare a contestatiei si a completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei in sensul mentinerii constatarilor din actul de control contestat.

Organul de inspectie fiscala arata ca in conformitate cu prevederile art.152 alin.(9) din Codul fiscal persoane impozabila care solicita inregistrarea in scopuri de TVA in regim normal conform art.153 din Codul fiscal are dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate in stoc, care indeplinesc conditiile si formalitatile prevazute la art.145-147¹ din Codul fiscal; conditia obligatorie pentru exercitarea dreptului de deducere este conform art.146 alin.(1) lit.a) detinerea unei facturi emisa in conformitate cu prevederile art.155 alin.(19) lit.j) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In speta, dupa cum s-a aratat si mai sus, contestatoarea in luna octombrie 2014 si noiembrie 2014 a efectuat achizitii intracomunitare peste plafonul de 10.000 euro, pentru care a depus deconturile speciale de TVA si a efectuat plata taxei pentru operatiunea taxabila in Romania conform art.132¹ coroborat cu prevederile art.140 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Se retine ca, in conformitate cu prevederile art.126 alin.(3) din Codul fiscal mai sus enuntat, operatiune impozabila in Romania este si operatiunea cu plata pentru care locul este considerat a fi in Romania in conformitate cu prevederile art.132¹ din Cod, efectuata de o persoana impozabila care actioneaza ca atare sau de o persoana juridica neimpozabila, care nu beneficiaza de derogarea prevazuta la alin.(4) potrivit caruia nu sunt considerate operatiuni impozabile in Romania achizitiile intracomunitare de bunuri a caror valoare totala a acestor achizitii intracomunitare nu depaseste pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depasit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, echivalentul a 34.000 lei; in acest caz operatiunea nu este impozabila in Romania iar taxa nu poate fi dedusa, taxa reintregind costul achizitiei bunurilor si serviciilor.

Din prevederile legale invocate referitoare la ajustarea TVA in cazul modificarii regimului de taxa se retine ca legiuitorul a prevazut ca persoanele impozabile inregistrate in scopuri de taxa au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferenta bunurilor aflate in stoc constatate pe baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare fara a face distictie intre bunurile achizitionate de la furnizori interni si bunurile achizitionate de la furnizori intracomunitari; pentru ajustarea taxei persoana impozabila trebuie sa indeplinesca conditiile si formalitatile prevazute la art.145-149 din Codul fiscal respectiv

achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să aibă la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. Din prevederile legale enunțate se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă, obligată la plata taxei în condițiile art.150 alin.(2)-(4) și (6) și art.151 din Codul fiscal trebuie să dețină o factură care cuprinde cel puțin informațiile prevăzute la art.155 din Cod ori o autofactură emisă în conformitate cu prevederile art.155¹ alin.(1) sau (2) din Codul fiscal .

De asemenea , prin excepție, de la prevederile art.155 alin.(19) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiuni referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile.

În speta, se reține că pentru achizițiile intracomunitare cu valoare de peste 10.000 euro contribuabilul a fost înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153¹ din Codul fiscal , a deșus decont special de taxă și a achitat bugetului de stat TVA în cota prevăzută la art.140 alin.(6) din Codul fiscal.

În ceea ce privește determinarea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, MFP-Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale , printr-o adresă emisă , arată că relevată este și argumentația Curții de Justiție a Uniunii Europene , (CJUE) în cauza C183/2014 Salomie și Oltean. Deși în această cauză CJUE s-a pronunțat cu privire la determinarea obligațiilor privind taxa pe valoarea adăugată în cazul persoanelor impozabile care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA la momentul când aveau această obligație, în speta ar putea fi avute în vedere că relevante următoarele considerente detaliate în decizie , considerente ce derivă din jurisprudența constantă a Curții:

“Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții , dreptul de deducere constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului, care, în principu nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte(a se vedea în acest sens în special Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU :C:2000:145, pct.43 precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctele 30 și 31).

Acest regim urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează în consecință perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice , indiferent de scopurile sau de rezultatele altor activități, cu condiția să fie ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, EU :C:2000:145, pct.44 precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctele 32).

Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile(a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade , C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267 punctul 63, Hotărârea Uszodaepito, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42 și 43 precum și Hotărârea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctul 38).

În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune , în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă , condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârea Idexx Laboratories Italie C-590/13,EU:C:2014:2429, punctul 40).”

În speta, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunea de ajustare a taxei aferentă bunurilor aflate în stoc în raport de prevederile art.152 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.61 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.126 alin.(3), art.132¹, art.140 alin.(6), art.145, art.146 din Codul fiscal precum si jurisprudenta curtii europene de justitie.

In masura sa analizeze operatiunea de ajustare a taxei aferenta stocului de marfa constatata pe baza de inventariere, in momentul trecerii la regimul normal de taxare potrivit prevederilor legale mai sus enuntate si sa verifice daca contribuabilul a depus decont special pentru achizitiile intracomunitare peste 10.000 euro si a efectuat plata taxei aferenta acestor achizitii in conformitate cu prevederile art.126 alin.(3) , art.132¹ si art.140 alin.(6) este organul de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.6, art.7, coroborat cu prevederile art.113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

-art.6

"(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii."

-art.7

"(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte."

-art.113

"(1) Inspekţia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor în legătură cu stabilirea obligaţiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare şi a situaţiilor de fapt aferente, stabilirea diferenţelor de obligaţii fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekţiei fiscale, organul de inspekţie fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă şi fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse şi, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislaţiei fiscale;

d) verificarea, constatarea şi investigarea fiscală a actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă;

e) solicitarea de informaţii de la terţi;

f) verificarea locurilor unde se realizează activităţi generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) *solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

h) *informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*

i) ***stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;***

j) *sanționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;*

k) *dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;*

l) *aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organele de inspecție fiscală au obligația să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

De asemenea, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și prevederile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, luând în considerare prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul contestației, faptul că achizițiile intracomunitare în valoare de peste 10.000 euro sunt operațiuni impozabile în România pentru care contribuabilul s-a înregistrat în regim special în scopuri de TVA, a depus decontul special de TVA (cod 301) și a efectuat plata datei datorată în România precum și faptul că legiuitorul a prevăzut că persoanele impozabile înregistrate în scopuri de taxă au dreptul la ajustarea TVA aferentă bunurilor aflate în stoc constatate de baza de inventariere la momentul trecerii la regimul normal de taxare dacă sunt îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art.145-149 din Cod, fără a face distincție între bunurile achiziționate de la furnizori interni și bunurile achiziționate de la furnizori intracomunitari, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la

data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu prevederile pct.11.4 din Ordinul 3741/2015 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit caruia:

"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat."

și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la TVA stabilită suplimentar urmând respingerii la ajustare a TVA aferentă bunurilor aflate în stoc, achiziționate de la furnizorul din Ungaria.

Cu privire la refacerea inspecției fiscale la art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

"(2). Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.[...]"

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat."

Totodată, potrivit pct.11.5 din Ordinul nr.3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală :

"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat."

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, urmează să reanalizeze situația de fapt, strict pentru aceeași perioadă și pentru același obiect, având în vedere precizările din prezenta decizie precum și prevederile legale aplicabile în speță, pe perioada verificată; prin noul act administrativ fiscal întocmit nu se va crea o situație mai grea contestatorului, decât cea stabilită prin Decizia de impunere.

b) În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestată de X, **-Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiunea și au colectat suplimentar TVA aferentă stocului de marfă lipsă în gestiune, în condițiile în care la dosarul contestației nu au fost prezentate documente suplimentare din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, urmând verificării organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a efectuat o reducere de preț la stocul de marfă existent în gestiune după care o parte din marfă a fost vândută către Societatea P iar o parte a fost predata ca și deșeu, în baza Contractului.

În vederea justificării operațiunii de reducere a prețului marfii, contribuabilul a

prezentat nota de intrare receptie si Proces verbal de modificare a preturilor (anexa 17).

Urmare analizarii documentelor prezentate de contribuabil respectiv nota de intrare receptie si Proces verbal de modificare a preturilor, organele de inspectie fiscala au constatat ca toate procesele verbale de reducere de pret sunt semnate numai de catre PF, angajata Societatii K, asociat unic al X si administrator al Societatii P, societate catre care s-au livrat majoritatea marfurilor cu pret redus. In Raportul de gestiune precum si iesirea cu lista de inventar -marfa defecta este data si operata la data de.. (anexa 11).

De asemenea, s-a constatat ca intreprinderea individuala a livrat marfa catre Societatea P sub pretul de cumparare al acestora.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca pentru marfa predata ca duseu au fost prezentate urmatoarele documente: Contractul incheiat cu Societatea de reciclare, Procesul verbal de predare primire duseu si Nota de cantarire prin care a predat duseul catre Societatea..; organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste predari de marfa ca si duseu au fost create artificial, marfa fiind de fapt lipsa in gestiune ; totodata s-a constatat ca nu a existat o comisie de inventariere numita in acest sens, toate documentele privind reducerile si predarea marfurilor ca duseu au fost semnate numai de catre PF: s-a constatat ca, desi intreprinderea individuala a fost radiata numai in data de februarie.2016, aceasta nu a mai desfasurat activitate, nu a mai avut angajati din luna iunie 2015; ultima factura a fost intocmita in luna octombrie 2015, catre Societatea P.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunea de iesire duseu si reducere de pret ca reprezentand operatiune impozabila din punct de vedere al TVA si au colectat suplimentar TVA in conformitate cu prevederile art.126, art.134, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata cu privire la TVA contestatorul sustine ca aprecierile organului de control se intemeiaza doar pe presupuneri si nu pe probe; sustine ca a prezentat in timpul controlului, procesul verbal de predare primire duseu si nota de cantarire prin care a predat duseul catre Societatea..

Contestatorul arata ca in februarie 2016 intreprinderea individuala a fost radiata si nu se poate presupune ca s-a efectuat o predare fictiva de duseu sau ca marfa ar fi fost vanduta fara forme legale ori pur si simplu s-a furat cantitatea respectiva. Faptul ca in perioada respectiva alte cantitati de marfa au fost returnate furnizorilor nu are nicio legatura deoarece unele cantitati se returneaza fiind marfa de sezon sau demodata , altele se arunca la duseuri iar pentru altele se face reducere de pret; sustine ca fiecare caz trebuie tratat separat.

Invoca prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si sustine ca organul de inspectie fiscala nu a aplicat corect dispozitiile acestui articol de lege, aceasta reprezentand motiv de anulare a actului administrativ fiscal contestat.

In cauza sunt aplicabile prevederile art. 7 alin. (3) din Legea 82 / 1991 republicata cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"1) Persoanele prevazute la art. 1 au obligatia sa efectueze inventarierea generala a elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii detinute la inceputul activitatii, cel putin o data in cursul exercitiului financiar, precum si in cazul fuziunii, divizarii sau lichidarii si in alte situatii prevazute de lege.

(3) Rezultatul inventarierii se inregistreaza in contabilitate potrivit reglementarilor contabile aplicabile."

In OMFP nr.1040/2004 privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal la pct.19, pct.20 B) Norme generale

privind documentele justificative si financiar-contabile, se prevede:

"19. Contribuabilii au obligatia sa efectueze inventarierea generala a patrimoniului: la începutul activitatii; cel puțin o data pe an; la încetarea activitatii, precum si în alte situatii prevazute de lege.

Inventarierea se face în conformitate cu normele privind organizarea si efectuarea inventarierii, aprobate prin ordin al ministrului finantelor publice.

In Ordinul 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii, se prevede:

"1. - (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii reprezinta ansamblul operatiunilor prin care se constata existenta tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, dupa caz, la data la care aceasta se efectueaza.

(2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situatiei reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii ale fiecărei entitati, precum si a bunurilor si valorilor detinute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situatiilor financiare anuale care trebuie sa ofere o imagine fidela a pozitiei financiare si a performantei entitatii pentru respectivul exercitiu financiar.

*2. - (1) În temeiul prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, entitatile au obligatia sa efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii detinute, la începutul activitatii, cel puțin o data în cursul exercitiului financiar pe parcursul functionarii lor, în cazul fuziunii sau **încetării activitatii**, precum si în urmatoarele situatii:*

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevazute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii ca exista lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamitatilor naturale sau a unor cazuri de forta majora;

f) în alte cazuri prevazute de lege.

4. - (1) Inventarierea anuala a elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii se face, de regula, cu ocazia încheierii exercitiului financiar, avându-se în vedere si specificul activitatii fiecărei entitati.

(4) În situatia inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate si înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrarile si iesirile de bunuri din perioada cuprinsa între data inventarierii si data încheierii exercitiului financiar.

5. Raspunderea pentru buna organizare a lucrarilor de inventariere, potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicata, si în conformitate cu reglementarile contabile aplicabile, revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligatia gestionării entitatii. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aproba proceduri scrise, adaptate specificului activitatii, pe care le transmit comisiilor de inventariere.[...].

15. - (1) Stabilirea stocurilor factice se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale intacte se desfac prin sondaj, acest lucru urmând a fi menționat și în listele de inventariere respective.

35. - (1) Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

(2) Înainte de stabilirea rezultatelor inventarierii se procedează la o analiză a tuturor stocurilor înscrise în fișele de magazie și a soldurilor din contabilitate pentru bunurile inventariate. Erorile descoperite cu această ocazie trebuie corectate operativ, după care se procedează la stabilirea rezultatelor inventarierii prin confruntarea cantităților consemnate în listele de inventariere cu evidența tehnico-operativă pentru fiecare poziție.

36. - (1) Evaluarea, cu ocazia inventarierii, a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile, precum și ale prezentelor norme.

(2) Evaluarea se va efectua cu respectarea principiului permanenței metodelor, potrivit căruia modelele și regulile de evaluare trebuie menținute, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

37. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se aplică principiul prudenței, potrivit căruia se ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare.

In cazul în care se constată că valoarea de inventar este mai mare decât valoarea cu care acesta este evidențiat în contabilitate, în listele de inventariere se înscriu valorile din contabilitate.

În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar.

38. Pentru elementele de natura activelor la care s-au constatat depreciere, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct comisia de inventariere face propuneri de ajustări pentru depreciere sau ajustări pentru pierdere de valoare, după caz, ori de înregistrare a unor amortizări suplimentare (pentru deprecierea ireversibile ale imobilizărilor amortizabile), acolo unde este cazul, arătând totodată cauzele care au determinat aceste depreciere.

39. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmării decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.

40. -[...]

(2) În cazul constatării unor lipsuri imputabile în gestiune, administratorii trebuie să impută persoanelor vinovate bunurile lipsă la valoarea lor de înlocuire. [...]

41. - (1) Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.

(2) Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora.

De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplică automat, acestea fiind considerate limite maxime.[...]

42. **Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.**

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariată/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și de clasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

43. Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.

44. - (1) "Registrul-inventar" (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu în care se înscriu rezultatele inventarierii elementelor de natura activelor,

datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț.[...]

45. - (1) *Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.*

Rezultatul inventarierii se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată, și în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

De asemenea se reține ca, în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea patrimoniului la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercitiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege precum și alte situații. Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării entității.

Totodată se reține ca, rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fisele de magazie) și din contabilitate. În cazul în care valoarea de inventar a bunurilor este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventariere se înscrie valoarea de inventar; se reține ca pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor iar pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele faptice, rezultate în urma inventarierii.

Din prevederile legale enunțate se reține ca diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezintă prejudiciu pentru entitate și se recuperează de la persoanele vinovate. Normele privind limitele admisibile la perisabilitate nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal, care trebuie să conțină și informații referitoare la propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, propuneri de declasare sau casare a unor stocuri, constatări privind pastrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Se reține faptul ca, rezultatele inventarierii se înscriu în Registrul-inventar și de asemenea se înregistrează în contabilitate potrivit prevederilor Legii nr.82/1991, republicată și în conformitate cu reglementările legale.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca X a efectuat

inventarierea gestiunii cel puțin o dată pe an pe perioada 2012- 2014 , după cum arată organele de inspecție fiscală în actul administrativ fiscal întocmit urmând verificării contribuabilului.

Se reține că la dosarul contestației se află "Lista de inventariere pentru articole demodate-deteriorate -defecte" întocmită de X.nedată, în care s-au enumerat diverse articole de îmbrăcăminte (pantaloni, bruze, tricouri,hanorac, rochii, rucsac, penar) .

Conform listei , comisia de inventariere a fost formată din: administrator, vânzătoare, vânzătoare; lista poartă amprenta stampilei X și este semnată doar de administratorul; organele de inspecție fiscală au constatat că de fapt , lista de inventar a fost semnată de către PF.

La dosarul contestației se află Procesul verbal de modificare a prețurilor întocmit de X.pentru punctul de lucru.., potrivit căruia s-a efectuat o reducere a prețului de vânzare cu TVA al marfii.

La dosarul cauzei se află și Nota de intrare recepție cf.proces verbal de modificare a prețurilor întocmită de X pentru punctul de lucru din.. din care rezultă că a fost recepționată marfa iar urmând reducerii, valoarea la preț vânzare inclusiv TVA este de.. , în condițiile în care în Procesul verbal de modificare a prețurilor întocmit de X pentru punctul de lucru.

La dosarul contestației se află Procesul verbal de modificare a prețurilor fără număr și nedat întocmit de X.pentru punctul de lucru din.. potrivit căruia s-a efectuat o reducere a prețului de vânzare cu TVA al marfii .

Nota de intrare recepție cf.proces verbal de modificare a prețurilor a fost întocmită de X .pentru punctul de lucru din.., din care rezultă că a fost recepționată marfa.. iar urmând reducerii prețului valoarea la preț vânzare inclusiv TVA este de.. , în condițiile în care în Procesul verbal de modificare a prețurilor marfii a fost întocmit pentru punctul de lucru al X.

La dosarul cauzei nu se află documente respectiv un proces verbal întocmit de comisia de inventariere din care să rezulte motivele pentru care s-au efectuat reducerile de preț.

Din prevederile legale enunțate se reține că pentru toate plusurile, lipsurile și depreciările constatate la bunuri, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunsul gestionării bunurilor iar pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciărilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii, însă la dosarul cauzei nu există astfel de documente.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate reiese că procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariate/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

În speță, după cum s-a arătat și mai sus , în baza Listei de inventariere pentru articole demodate-deteriorate -defecte, întocmită de X .nedată, s-au întocmit procesele verbale de reduceri de preț, care poartă doar semnătura PF , după cum au constatat organele de inspecție fiscală urmând verificării, fără a fi prezentate alte documente.

Se reține că, referitor la reducerile de preț efectuate de către contribuabil , organele

de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare administratorului intreprinderii individuale; prin raspunsul formulat la intrebarile organelor de inspectie fiscala, PF avand calitatea de reprezentant la X, sustine ca a redus preturile pe motiv ca modelul nu era potrivit cererii clientilor iar o parte din imbracaminte era distrusa prin mucegaire aceasta fiind depozitata intr-o incapere inchiriata care a avut un acoperis plin de crapaturi prin care s-a infiltrat apa de ploaie.

Cu privire la intrebarea "cum explicati faptul ca Procesul verbal de modificare a preturilor precum si nota de intrare receptie cf. Proces verbal de modificare a preturilor este din data de..., lista de inventariere pentru articole demodate-deteriorate-defecte nu sunt semnate de catre comisia de inventariere ci doar de PF iar Nota de cantarire respectiv Procesul verbal de predare primire deseuri sunt din data de..?" PF precizeaza ca "Nu pot sa-mi amintesc cum au fost exact."

La dosarul contestatiei nu se afla un proces verbal privind rezultatele inventarierii din care sa rezulte ca, urmare inventarierii si constatarii unor modele care nu erau potrivite cererii clientilor , ca o parte din imbracaminte ar fi fost distrusa prin mucegaire urmare depozitarii marfii in spatii necorespunzatoare, comisia de inventariere ar fi propus reduceri de pret respectiv casare stocului de marfa si predarea acestuia catre un centru de colectare deseuri.

Se retine astfel ca, prin raspunsul formulat si documentele prezentate, intreprinderea individuala nu a justificat , cu documente, reducerea preturilor efectuata conform Procesului verbal de modificare a preturilor intocmit de X.pentru marfurile existente la punctul de lucru precum si reducerea preturilor efectuata conform Procesul verbal de modificare a preturilor fara numar si nedatat intocmit de X pentru marfa existenta la punctul de lucru sau la punctul de lucru in conditiile in care Nota de intrare receptie cf.proces verbal de modificare a preturilor a fost intocmita de X.pentru punctul de lucru iar Procesul verbal de modificare a preturilor a fost intocmit de X pentru marfurile existente la punctul de lucru.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca intreprinderea individuala administrata de catre PF dupa efectuare reducerilor de pret, a vandut catre Societatea P, unde PF are calitatea de administrator.

Se retine ca aceasta vanzare s-a efectuat sub pretul de achizitie al marfii, organele de inspectie fiscala constatand ca pretul de achiziti al marfii...

In ceea ce priveste stocul de marfa predat ca deoseu catre Societatea.., in baza Contractului, la dosarul contestatiei se afla urmatoarele documente:

-Contractul incheiat intre Societatea.. in calitate de beneficiar si X in calitate de furnizor , care are ca obiect conform pct.I:

"Art.1 Achizitionarea, colectarea deseurilor periculoase si nepericuloase de la sediul firmei susnumite.

Art.2 Tipurile de deseuri care constituie obiectul contractului sunt listate in Anexa 1 si Anexa 2."

La pct.III "Preturile si modalitatile de plata" se prevede:

"Art.4 Pretul deseurilor transportate si predate de furnizor sunt trecute in Anexa 1 si Anexa 2.

La valoarea deseului de fier, aliminiu, bronz , cupru se calculeaza 3% reprezentand contributie la fondul de mediu , suma respectiva se trece pe factura cu minus cu denumirea de "Fond mediu" la totalul facturii se scade din valoarea deseului/deseurilor metalice.

Preturile din Anexa 1 sunt considerate prestari servicii."

Mentionam ca, la dosarul contestatiei nu se afla Anexa 1 si Anexa 2 la Contract.

-Procesul verbal de predare -primire deseuri incheiat intre X , firma care preda, si Societatea... in calitate de beneficiar, firma care preia, din care rezulta ca s-a predat deoseu textil.

Din Nota de cantarire , intocmita de Societatea... rezulta ca X a predat deoseu textil.

La dosarul contestatiei nu se afla liste de inventar sau o situatie din care sa rezulte marfurile care au fost predate la aceasta societate; din Procesul verbal de predare -primire deseuri si Nota de cantarire rezulta ca X a predat deșeu textil catre aceasta societate de colectare deseuri.

Dupa cum s-a aratat si mai sus la dosarul cauzei si in timpul inspectie fiscale contribuabilul nu a prezentat un proces verbal privind rezultatele inventariere din care sa rezulte ca, urmare inventariere si constatarii unor modele care nu erau potrivite cererii clientilor respectiv ca o parte din imbracaminte ar fi fost distrusa prin mușcegare urmare depozitarii marfii in spatii necorespunzatoare, comisia de inventariere ar fi propus casare stocului de marfa compus din articolele ... in valoare de..., care se vor preda catre un centru de colectare deseuri.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca intreprinderea individual ar fi inregistrat in evidentele contabile venituri din marfa predata ca deșeu, in conditiile in care in Contractul ca pct.III "Preturile si modalitatile de plata" se prevede ca pretul deșeurilor transportate si predate sunt trecute in Anexa1.

In Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala precizeaza ca daca intreprinderea individuala ar fi avut marfuri degradate din perioada anilor fiscali 2012-2014, aceste marfuri ar fi trebuit sa fie trecute ca degradate pe listele de inventar, iar rezultatele inventarii ar fi trebuit sa fie contabilizate conform prevederilor legale;se retine ca in listele de inventariere intocmite pe anii 2012-2014, contribuabilul nu a constatat marfuri degradate, propuse, prin procesul verbal de inventariere, de catre comisia de inventariere, spre casare.

In speta sunt aplicabile prevederile pct.6 alin.(5) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.128, se prevede :

"(5) Bunurile constatate lipsa din gestiune nu sunt considerate livrari de bunuri, fiind aplicabile prevederile art. 148 si 149 din Codul fiscal si ale pct. 53 si 54."

coroborat cu prevederile art.148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

" (2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

b) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8)."

precum si pct.53 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.148, potrivit caruia:

(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;[...]

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în

mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;[...]

f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege;

(11) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

Din prevederile legale enunțate se retine, obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător ca bunurile au fost distruse, pierdute furate revine persoanei impozabile; În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei iar persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare constatării bunurilor lipsa în gestiune.

După cum s-a arătat și mai sus, prin documentele și informațiile prezentate, contestatoarea nu a justificat reducerile de pret și nici casarea stocului de marfă.

Mentionăm că la dosarul contestației, întreprinderea individuală nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

Prin urmare, se retine că în mod legal organele de inspecție fiscală au reînscris operațiunea în cauză și au constatat de marfă reprezintă marfă lipsă în gestiune pentru care contribuabilul datorează bugetului de stat TVA și impozit pe venit aferente veniturilor impozabile neînregistrate în evidențele contabile în anul 2015.

La art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015, se prevede:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reînscris forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității."

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reînscris formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în

considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta."

Argumentul contestatorului potrivit caruia organul de inspectie fiscala nu a aplicat corect dispozitiile articolului 11 din Codul fiscal , aceasta reprezentand motiv de anulare a actului administrativ fiscal contestat nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care organele de inspectie fiscala au reincadrat in mod legal si motivat operatiunea in cauza; dupa cum am aratat si mai sus contribuabilul nu a justificat cu documente (liste de inventar) marfurile care au fost propuse spre casare si care au fost incluse in cantitate predata ca "deseu" conform procesului verbal de predare primire deseu si nota de cantarire catre Societatea...

Se retine totodata ca, potrivit alin.(6) al pct.53 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.148:

"(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:[...]

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei."

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate persoana impozabila are obligatia ajustarii TVA in conditiile in care nu demonstreaza lipsa in gestiune se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA in conformitate cu prevederile art.126, art.128, art.134¹, art.134², art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.126

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

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

-art.128

"(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

-art.134¹

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."

-art.134²

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

coroborat cu prevederile art.137 si art.140 din acelasi act normativ, potrivit carora:

-art.137

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

-art.140

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

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt sustinute de dovezi obiective, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de X cu privire la TVA stabilita suplimentar asupra bazei impozabile, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

2. In ceea ce priveste impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, pe anii 2012, 2015;

a) In ceea ce priveste diferenta de impozitul pe venit stabilita suplimentar de plata pe anul 2012, contestata de catre X, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care contestatorul nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata pe anul 2012, prin actul administrativ fiscal contestat.**

In fapt, pe anul 2012, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar diferenta

de impozit pe venit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor reprezentand marfa lipsa in gestiune constatata urmare inventarierii efectuate de contribuabil la data de 31.12.2012 si considerata ca cheltuiala deductibila fiscal.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul nu a respectat prevederile legale privind valorificarea inventarierii , nestabilind rezultatele inventarierii prin compararea stocului de marfa faptic in scris in listele de inventar cu stocul de marfa scriptic in scris in evidentele contabile si implicit nu a determinat cheltuielile nedeductibile fiscal cu lipsa in gestiune aferenta anului 2012.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.48 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

Astel, in conformitate cu prevederile art.48 alin.(1) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 43 din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net impozabil si au stabilit suplimentar de plata pe anul 2012 diferenta de impozit pe venit de plata.

Prin contestatia formulata solicita desfiintarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2012, fara a prezenta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste aceasta diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata pe anul 2012.

Astfel, in speta sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

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

In cauza, sunt incidente si prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

" Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, prin contestatia formulata, contestatorul nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata asupra diferentei de venit net impozabil stabilit suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu marfa lipsa in gestiune constatata urmare inventarierii anului 2012.

In speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

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

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, potrivit caruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Se retine astfel ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui acesteia cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat si aceasta suma stabilita suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura

fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de X cu privire la diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala.

b).In ceea ce priveste diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata pe anul 2015 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, contestata de catre X;

D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca contribuabilul datoreaza bugetului de stat diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata pe anul 2015 prin actul administrativ fiscal contestat.

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare , care se compun din:

-venituri neinregistrate in evidentele contabile din comercializarea marfurilor catre Societatea P;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , contribuabilul nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, venituri din vanzarea marfii din care baza impozabila si TVA colectata, catre Societatea P; organele de inspectie fiscala au constatat ca incasarea contravalorii marfii s-a efectuat prin compensarea obligatiilor fiscale privind TVA pentru care SFM a emis Decizia de compensarea obligatiilor fiscale.

-venituri stabilite suplimentar urmare constatarii lipsurilor in gestiune;

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca marfa nu poate fi considerata ca fiind deseu in conditiile in care contribuabilul nu a putut justifica cu documente degradarea calitativa a marfurilor care au fost predate cu Procesul verbal de predare-primire catre Societatea...

In temeiul prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991 precum si art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.36 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri impozabile.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca deductibile fiscal cheltuielile aferente marfurilor comercializate, lipsa in gestiune si neinregistrate in evidentele contabile.

Luand in considerare documentele prezentate de contribuabil precum si venitul impozabil stabilit suplimentar si cheltuielile deductibile fiscal organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net , stabilind un venit net suplimentar si diferenta de impozit, pe venit pe anul 2015.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, intreprinderea individuala sustine ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2015 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice; arata ca in luna februarie 2016 intreprinderea individuala a fost radiata iar intervalul de timp reprezinta o perioada foarte lunga si nu se poate presupune ca s-a efectuat o predare fictiva de deseu sau ca marfa ar fi fost vanduta fara forme legale ori pur si simplu s-a furat cantitatea respectiva.

De asemenea contribuabilul sustine ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe venit suplimentar pe anul 2015 prin Raportul de inspectie fiscala.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2015, potrivit căruia:

"(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50."

(2) Venitul brut cuprinde:

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

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;

f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.[...]

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

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

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;[...]

7) Nu sunt cheltuieli deductibile:[...]

j) cheltuielile privind bunurile constatate lipsa din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare;"

(8) Contribuabilii pentru care determinarea venitului anual se efectuează în sistem real au obligația să completeze Registrul de evidență fiscală, în vederea stabilirii venitului net anual."

În O.M.F.P. Nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

"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 Fisa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică."[...]

42. În condițiile utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, în

conformitate cu prevederile legale, înregistrarea veniturilor se face în baza Raportului fiscal de închidere zilnică și a Registrului special, întocmit în condițiile defectării aparatelor de marcat electronice fiscale.[...]

48. Venitul brut cuprinde:

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

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)."

La pct.36 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.48 din Cod se prevede:

"În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natura, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de marfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deseurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deseurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasarile efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

iar potrivit pct.37 din același act normativ:

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

-cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și marfuri;"

Din prevederile legale enunțate se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă. Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitatea în partida simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă și să completeze Registrul jurnal de încasări și plăți, Registrul inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie. Sumele încasate respectiv plătite, în numerar sau prin bancă se înregistrează în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Se reține că, în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natura cum ar fi venituri din vânzarea de produse și de marfuri, venituri obținute din valorificarea bunurilor

mobile sub forma deseurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deseurilor si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii , inclusiv incasarile efectuate in avans care se refera la alte exercitii fiscale precum si veniturile din dobanzi primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii .

Referitor la cheltuielile deductibile fiscal din prevederile legale enuntate se retine ca se admit la deducere numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri; cheltuielile cu achizitionarea de marfuri sunt cheltuieli deductibile fiscal la stabilirea venitului net.

Sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile privind bunurile lipsa in gestiune sau degradate si neimputabile, daca inventarul nu este acoperit de o polita de asigurare.

Regulile generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate in scopul realizarii veniturilor sunt : sa fie efectuate in interesul direct al activitatii; sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente; sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

In speta ,analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale enuntate , cu privire la venitul impozabil stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala , se retine ca, intreprinderea individuala nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, venituri din vanzarea marfii din care baza impozabila si TVA colectata, vandute catre Societatea P.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, incasarea contravalorii marfii s-a efectuat prin compensarea obligatiilor fiscale privind TVA pentru care SFM a emis Decizia de compensarea obligatiilor fiscale.

Avand in vedere ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate , veniturile din vanzarea marfurilor reprezinta venit brut impozabil iar intreprinderea individuala nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, venituri din vanzarea marfii si nu a declarat aceste venituri bugetului de stat pe anul 2015, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar suma ca reprezentand venit brut impozabil pe anul 2015.

Cu privire la veniturile impozabile , stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestate de catre contribuabil analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In "Lista de inventariere pentru articole demodate-deteriorate -defecte" intocmita de X nedatata, sunt enumerate diverse articole de imbracaminte (pantaloni, bruze, tricouri,hanorac, rochii, rucsac, penar) .

Conform listei , comisia de inventariere a fost formata din: administrator, vanzatoare, vanzatoare; lista poarta amprenta stampilei X si este semnata doar de administratorul; organele de inspectie fiscala au constatat ca de fapt , lista de inventar a fost semnata de catre PF.

Din Procesul verbal de modificare a preturilor intocmit de X.pentru punctul de lucru din .. rezulta ca s-a efectuat o reducere a pretul de vanzare cu TVA al marfii.

La dosarul cauzei se afla si Nota de intrare receptie cf.proces verbal de modificare a preturilor intocmita de X.pentru punctul de lucru.. din care rezulta ca a fost receptionata marfa in valoare cu TVA de.. lei iar urmare reducerii, pretul de vanzare inclusiv TVA este de.. , in conditiile in care in Procesul verbal de modificare a preturilor intocmit de X .pentru punctul de lucru... pret nou fara TVA este de.. iar pretul nou cu TVA este de..

La dosarul contestatiei se afla Procesul verbal de modificare a preturilor fara numar si nedatat intocmit de X pentru punctul de lucru din.. potrivit caruia s-a efectuat o reducere a pretul de vanzare cu TVA al marfii de la.. la pretul nou cu TVA de.. rezultand o diferenta de pret...

Nota de intrare receptie cf.proces verbal de modificare a preturilor a fost intocmita de X.pentru punctul de lucru din... din care rezulta ca a fost receptionata marfa in valoare

cu TVA iar urmare reducerii pretului valoarea la pret vanzare inclusiv TVA este de.. , in conditiile in care in Procesul verbal de modificare a preturilor marfii de la.. la pretul nou de.. a fost intocmit pentru punctul de lucru al X din..

La dosarul cauzei nu se afla documente respectiv un proces verbal intocmit de comisia de inventariere din care sa rezulte motivele pentru care s-au efectuat reducerile de pret.

Potrivit prevederilor Ordinului nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor, mai sus enuntate, se retine ca pentru toate plusurile, lipsurile si deprecierea constatate la bunuri, comisia de inventariere solicita explicatii scrise de la persoanele care au raspunderea gestionarii bunurilor iar pe baza explicatiilor primite si a documentelor analizate, stabileste natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor si depreciierilor constatate, precum si natura plusurilor, propunand, in conformitate cu dispozitiile legale, modul de regularizare a diferentelor dintre datele din contabilitate si cele factice, rezultate în urma inventarierii, insa la dosarul cauzei nu exista astfel de documente.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate reiese ca procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie sa contina, in principal, urmatoarele elemente: data intocmirii, numele si prenumele membrilor comisiei de inventariere, numarul si data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariata/inventariate, data inceperii si terminarii operatiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile si propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor si ale lipsurilor constatate si persoanele vinovate, precum si propuneri de masuri in legatura cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fara miscare, cu miscare lenta, greu vandabile, fara desfacere asigurata si propuneri de masuri in vederea reintegrarii lor în circuitul economic, propuneri de casare a unor stocuri, constatari privind pastrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integritatii bunurilor din gestiune, precum si alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

In speta, dupa cum s-a arat si mai sus , in baza Listei de inventariere pentru articole demodate-deteriorate -defecte intocmita de X.nedatata, s-au intocmit procesele verbale de reduceri de pret, care poarta doar semnatura PF dupa cum au constatat organele de inspectie fiscala urmare verificarii, fara a fi prezentate alte documente.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, referitor la reducerile de pret efectuate de catre contribuabil, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare administratorului intreprinderii individuale; prin raspunsul formulat la intrebarile organelor de inspectie fiscala, PF avand calitatea de reprezentant la X, sustine ca a redus preturile pe motiv ca modelul nu era potrivit cererii clientilor iar o parte din imbracaminte era distrusa prin mucegaire aceasta fiind depozitata intr-o incapere inchiriata care a avut un acoperis plin de crapaturi prin care s-a infiltrat apa de ploaie.

Cu privire la intrebarea"cum explicati faptul ca Procesul verbal de modificare a preturilor precum si nota de intrare receptie cf.Proces verbal de modificare a preturilor, lista de inventariere pentru articole demodate-deteriorate-defecte nu sunt semnate de catre comisia de inventariere ci doar de PF iar Nota de cantarire respectiv Procesul verbal de predare primire deseuri sunt din data de..?" PF precizeaza ca "Nu pot sa-mi amintesc cum au fost exact."

Dupa cum s-a ararat si la pct.III, 1 lit.b) din prezenta decizie, la dosarul contestatiei nu se afla un proces verbal privind rezultatele inventarierii din care sa rezulte ca, urmare inventarierii s-a constatat existenta unor modele care nu erau potrivite cererii clientilor , ca o parte din imbracaminte ar fi fost distrusa prin mucegaire urmare depozitarii marfii in spatii necorespunzatoare iar comisia de inventariere ar fi propus reduceri de pret respectiv casare stocului de marfa si predarea acestuia catre un centru de colectare deseuri.

Se retine astfel ca, prin raspunsul formulat si documentele prezentate, intreprinderea individuala nu a justificat , cu documente, reducerea preturilor efectuata conform Procesului verbal de modificare a preturilor intocmit de X pentru marfurile

existente la punctul de lucru din .. precum si reducerea preturilor cu suma de.. efectuata conform Procesul verbal de modificare a preturilor fara numar si nedatat intocmit de X .pentru marfa existenta la punctul de lucru .. sau la punctul de lucru din.. in conditiile in care Nota de intrare receptie cf.proces verbal de modificare a preturilor din data de a fost intocmita de X.pentru punctul de lucru din .. iar Procesul verbal de modificare a preturilor a fost intocmit de X .pentru marfurile existente la punctul de lucru din ..

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca intreprinderea individuala administrata de catre PF dupa efectuare reducerilor de pret, a vandut catre Societatea P, unde PF are calitatea de administrator.

Se retine ca aceasta vanzare s-a efectuat sub pretul de achizitie al marfii, organele de inspectie fiscala constatand ca pretul de achiziti al marfii in cauza a fost de .. lei.

In ceea ce priveste stocul de marfa predat ca deseu catre Societatea, in baza Contractului, la dosarul contestatiei se afla urmatoarele documente:

-Contractul incheiat intre Societatea.. in calitate de beneficiar si X in calitate de furnizor , care are ca obiect conform pct.I:

"Art.1 Achizitionarea, colectarea deeurilor periculoase si nepericuloase de la sediul firmei susnumite.

Art.2 Tipurile de deseuri care constituie obiectul contractului sunt listate in Anexa 1 si Anexa 2."

La pct.III "Preturile si modalitatile de plata" se prevede:

"Art.4 Pretul deeurilor transportate si predate de furnizor sunt trecute in Anexa 1 si Anexa 2.

La valoarea deseului de fier, aliminiu, bronz , cupru se calculeaza 3% reprezentand contributie la fondul de mediu , suma respectiva se trece pe factura cu minus cu denumirea de "Fond mediu" la totalul facturii se scade din valoarea deseului/deseurilor metalice.

Preturile din Anexa 1 sunt considerate prestari servicii."

Mentionam ca, la dosarul contestatiei nu se afla Anexa 1 si Anexa 2 la Contract.

-Procesul verbal de predare -primire deseuri incheiat intre X , firma care preda, si Societatea.. in calitate de beneficiar, firma care preia, din care rezulta ca s-a predat deseu textil.

Din Nota de cantarire , intocmita de Societatea.. rezulta ca X a predat deseu textil.

La dosarul contestatiei nu se afla liste de inventar sau o situatie din care sa rezulte marfurile care au fost predate la aceasta societate; din Procesul verbal de predare -primire deseuri si Nota de cantarire rezulta ca X a predat deseu textil catre aceasta societate de colectare deseuri.

Dupa cum am aratat si mai sus la dosarul cauzei si in timpul inspectie fiscale contribuabilul nu a prezentat un proces verbal privind rezultatele inventariere din care sa rezulte ca, urmare inventariere si constatarii unor modele care nu erau potrivite cererii clientilor respectiv ca o parte din imbracaminte ar fi fost distrusa prin mucegaire urmare depozitarii marfii in spatii necorespunzatoare, comisia de inventariere ar fi propus casare stocului de marfa compus din articolele ... in valoare de..., care se vor preda catre un centru de colectare deseuri.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta ca intreprinderea individuala ar fi inregistrat in evidentele contabile venituri din marfa predata ca deseu, in conditiile in care in Contractul ca pct.III "Preturile si modalitatile de plata" se prevede ca pretul deeurilor transportate si predate sunt trecute in Anexa1.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca in venitul brut se includ si veniturile obtinute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deeurilor , insa in Registrul de incasari si plati , intreprinderea individuala nu a inregistrat astfel de venituri .

Dupa cum s-a aratat si la pct.III.1, lit.b) din prezenta decizie, la dosarul contestatiei

nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea constata de organele de inspectie fiscala.

Se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare, in conditiile in care, din documentele si informatiile prezentate de intreprinderea individuala, nu se justifica reducerile de pret si nici casarea stocului de marfa.

Cu privire la cheltuielile deductibile fiscal ,din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli deductibile fiscal aferente marfurilor (comercializate, lipsa in gestiune) neinregistrate in evidentele contabile, avand in vedere art.48 alin.(1) din Codul fiscal si prevederile pct.38 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare., mai sus enuntate, potrivit carora venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile efectuate in scopul realizarii de venituri iar cheltuielile cu achizitionarea marfurilor sunt deductibile fiscal.

Cu privire la modul de calcul al impozitului pe venit pe anul 2015, din Raportul de inspectie fiscala -Situatia veniturilor si a cheltuielilor recalculat- rezulta ca in anul 2015 contribuabilul a declarat .. :

Urmare constatarilor organelor de inspectie fiscala venitul brut recalculat este de.. , cheltuielile deductibile fiscal sunt.. iar venitul net impozabil este de.. in conformitate cu prevederile art.48 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Se retine ca in mod eronat organul de inspectie fiscala, in tabelul inserat in raportul de inspectie fiscala a in scris ca pe anul 2015, venitul net iar diferenta de venit net este de... in conditiile in care venitul net impozabil este.. iar diferenta de venit net stabilita suplimentar este de...

Urmare recalcularii impozitului pe venit pe anul 2015, aplicand cota de 16 % prevazuta de art.43 din Codul fiscal, se retine ca, intreprinderea individuala datoreaza bugetului de stat pe anul 2015, diferenta de impozit pe venit pentru suma de.. reprezentand impozit pe venit se va admite contestatia ca intemeiata.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei potrivit caruia, nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe venit stabilit suplimentar pe anul 2015 prin Raportului de inspectie fiscala acesta este intemeiat din urmatoarele motive:

-prin Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au specificat faptul ca , suma se impoziteaza conform prevederilor legale in vigoare, impozitul pe venit aferent fiind in suma de..

- prin acelasi act, urmare recalcularii venitului brut ,organele de inspectie fiscala au constatat ca venitul brut aferent anului 2015 , este de.. fata de venitul brut in valoare de ..., declarat de contribuabil , diferenta de ..fiind compusa din suma de.. venituri din vanzarea marfii catre Societatea P neinregistrata in evidentele contabile si nedeclarata si suma de.. lei reprezentand marfa lipsa in gestiune, neimputabila si neacoperita de o polita de asigurare in conformitate cu prevederile art.48 alin.(7) lit.j) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe anul 2015.

Se retine aceasta mentiune a fost in scrisa si la pct.2.2 " Motivul de fapt" din Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice.

In Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, pentru anul 2015, organul de inspectie fiscala a in scris la pct.2.1 "Impozit pe venit stabilit suplimentar" diferenta de impozit pe venit, care a rezultat urmare recalcularii venitului net impozabil pe aceasta perioada, si totodata impozitului pe venit, dupa cum s-a aratat in

prezenta decizie.

Astfel se constata ca in speta este vorba de o eroare materiala.

Potrivit definitiei data de legiuitor, la art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal."

iar potrivit alin.(1) al art.53 sin acelasi act normativ:

"Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului."

In masura sa corecteze eroarea materiala din Raportul de inspectie fiscala nr. precum si din Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice pct.2.2."Motivul de fapt" este organul de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Totodata, aratam ca, in conformitate cu prevederile art.95 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, decizia de impunere este actul administrativ fiscal emis de organul fiscal in exercitarea atributiilor de administrare a impozitelor, taxelor in scopul de a produce efecte juridice fata de cel caruia ii este adresat.

Potrivit art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale."

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. [...]

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;"

Se retine astfel ca raportul de inspectie fiscala nu este un act administrativ fiscal asa cum este definit la art.1 pct.1 din Codul de procedura fiscala, ci acesta reprezinta numai o forma procedurala prealabila intocmita de organele de inspectiei fiscale, care nu poate fi atacata decat impreuna cu actele administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale.

Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si sta la baza emiterii deciziei de impunere.Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organelor de inspectie fiscala , care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata decat prin cuprinderea acestora in decizie de impunere.

Prin urmare, in speta , pe anul 2015 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata o diferenta de impozit pe venit in valoare.. asa cum rezulta din Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, pct.2.1 "Impozit pe venit stabilit suplimentar" anul 2015.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele

existente la dosarul contestatiei, faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt sustinute de dovezi obiective, in speta se vor aplica prevederile art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata X cu privire la diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar pe anul 2015, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice.

Totodata se va admite partial contestatia cu privire la impozitul pe venit in valoare de si se va anula partial Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice cu privire la impozitul pe venit , aferent anului 2015.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata.

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul administrativ fiscal contestat, va proceda la reanalizarea stricta a aceleiasi perioade si acelorasi obligatii fiscale avand in vedere considerentele prezentei decizii, documentele prezentate de catre contribuabil si prevederile legale aplicabile spetei; prin noul act administrativ fiscal intocmit nu se va crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac, decat cea stabilita prin Decizia de impunere .

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emise in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale , care se compun din:

- TVA;

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2015;

3. Admiterea partiala a contestatiei formulata de catre X , inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe venit aferent anului 2015.

Totodata se va anula partial Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice cu privire la impozitul pe venit , aferent anului 2015.

4. Respingerea ca a contestatiei formulata de catre X , inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2012;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.