

DECIZIA nr.1327

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice- Inspectie Fiscala, prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la solutionarea contestatiei formulata de către X - PERSOANA FIZICA AUTORIZATA.

X-PFA prin contestatia înregistrată 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 si partial 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 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala , prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit aferent anilor 2017 si 2018;
- contributii de asigurari sociale de sanatate aferente anilor 2017 si 2018;
- contributii de asigurari sociale aferente anilor 2017 si 2018;

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 administrative fiscale, conform confirmarii de primire, existenta in copie la dosarul cauzei si depunerea la posta a contestatiei conform plicului existent in original la dosarul cazei; contestatia a fost depusa in original si a fost inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii acestei institutii .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) 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 catre X -PFA.

I. X-PERSOANA FIZICA AUTORIZATA contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul

inspecțiilor fiscale la persoane fizice , prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale principale reprezentând TVA, impozit pe venit, CASS, CAS.

Contestatarea consideră Decizia de impunere emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin care s-a stabilit în sarcina sa TVA ca nelegală din următoarele motive;

a) Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă foarte clar cum a fost determinată TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală motiv pentru care contestatarea solicită reverificarea acesteia .

b) Cu privire la TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, aferentă unor livrări de bunuri neevidențiate în evidența contabilă, prezintă în susținere următoarele argumente:

Inventarierea anuală a patrimoniului, nu a fost efectuată pe motiv de necunoaștere a legii, însă presupunerea organelor de inspecție fiscală ca s-ar fi efectuat vânzări de marfuri care nu au fost evidențiate în contabilitate, este total eronată și lipsită de suport factual și legal.

În primul rând, contestatarea arată că nu a depozitat marfa achiziționată sau marfa returnată de clienți doar la punctul de lucru declarat ...; arată că în acest punct de lucru a desfășurat activitate cu clienții, ca spațiu de prezentare, având depozitată aici doar o parte din marfa achiziționată spre comercializare, marfa nu se ridică oricum de către client de la punctul de lucru sau din alte locații, ci se livrează la locațiile indicate de clienți, asigurându-se și montajul.

Contestatarea susține că marfa a mai fost depozitată (nouă sau cu defecte/vicii) în spațiul situat la adresa unde deține o proprietate (casă, curte și șură de aproximativ 50-60 mp) și unde poate fi vizualizată această marfa.

De asemenea, pentru depozitarea mărfii, în special cea cu defectuni/returnată de la clienți, dar și marfa nouă (uși și tocuri) contestatarea arată că mai folosea și un alt spațiu (pivniță de aproximativ 60 mp), situat la adresa , unde proprietar e fiului .

Contestatarea susține că aceste aspecte au fost prezentate și în timpul inspecției fiscale însă nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, susține că o parte din marfa achiziționată spre vânzare a prezentat defecte de la furnizor sau s-a deteriorat/s-a spart (sticla) din diverse cauze (manipulare greșită etc) iar aceasta marfa fie a fost returnată de către clienți la momentul livrării/montării și anterior facturării ei ;fie, într-o măsură mai mică, livrată/montată parțial clienților, dar întrucât respectivii clienți nu au fost mulțumiți de calitatea mărfii/au constatat defectuni, au refuzat livrarea integrală și finalizarea comenzilor, fapt pentru care în anumite situații nu au fost emise facturi finale și numai facturi de avans.

În măsura în care marfa a fost returnată de la clienți, prezentând defectuni sau vicii ce nu pot fi observate decât după desfacerea ambalajelor/foliilor în care vin învelite de la furnizor, aceasta a fost depozitată în spațiile mai sus enumerate. Parțial marfa a fost distrusă prin ardere însă aceasta nu a putut fi returnată către furnizor, întrucât indiferent de mențiunile din contractul, acesta nu mai acceptă niciun retur de marfa din momentul în care ambalajele/ foliile aplicate au fost ridicate de pe produs, cu atât mai puțin dacă pentru produsul respectiv s-a început și montajul și aceasta prezintă urme de manipulare/spumă etc.

Totodată, contestatarea arată că în perioada 2013-2017 a folosit ca spațiu de depozitare o altă magazie/cabanuță de lemn situată la adresa , pusă la dispoziție de către PF (ce între timp a decedat), în măsura în care acest spațiu era liber, nefiind

închiriat altor persoane; susține ca pentru acest spațiu a fost încheiat contractul de închiriere încheiat cu firma PF SRL.

Contestatară susține ca în anul 2017, în urma unor ploii torențiale, spațiul închiriat a fost inundat, deteriorând grav toată marfa depozitată la momentul respectiv în magazie (aproximativ 60 de uși din lemn și tocure), marfa care a fost distrusă prin ardere, nemaifiind vandabilă.

Ulterior, susține ca a mai depozitat marfa într-un alt spațiu situat la aceeași adresă, iar în anul 2019 a izbucnit un incendiu la un spațiu învecinat, ce a ajuns și la spațiul unde era marfa depozitată, distrugând un stoc important de marfa.

Contestatară susține ca aceste aspecte pot fi dovedite prin planșe fotografice/martori/expertiză contabilă ș.a.m.d. în orice caz, această marfă nu a fost vândută fără documentele justificative, iar organele de inspecție fiscală nu aveau suficiente elemente faptice și nici temei legal pentru a ajunge la o asemenea concluzie.

Cu privire la adaosurile comerciale prezumate/stabilite de organele de inspecție fiscală, contestatară susține ca organele de inspecție fiscală nu au verificat în integralitate toate facturile emise în perioada 2016-2019, respectiv toate vânzările de bunuri de același tip/sortiment, pentru a stabili în mod corect adaosurile practicate pentru fiecare produs în parte; susține ca a practicat adaosuri diferite, în funcție de clienți, negocierea cu aceștia, relațiile comerciale anterioare și valoarea comenzilor, astfel că au fost situații în care adaosul comercial a fost de doar 5%, iar ca medie fiind sub cel stabilit de organele de inspecție fiscală.

Cu privire la TVA stabilită suplimentar asupra facturilor de avans, contestatară susține ca mare parte din facturile de avans au fost încheiate prin emiterea unei facturi finale. În câteva cazuri au rămas anumite facturi de avans neîncheiate, ca urmare a situației prezentate la pct. 2.2, respectiv marfa a fost livrată/montată parțial clienților, dar întrucât respectivii clienți nu au fost mulțumiți de calitatea mărfii au constatat defecțiuni, au refuzat livrarea integrală și finalizarea comenzilor, fapt pentru care nu s-au emis facturi finale, dar nici nu s-a putut storna marfa pentru care s-a emis factura de avans, aceasta nefiind recuperată de la clienți întrucât s-a întrerupt orice colaborare.

Pentru motivele prezentate, contestatară susține ca , în mod nelegal s-a stabilit TVA colectată suplimentar , pentru operațiuni de livrare care nu au fost efectuate în mod real. În cauză nu s-a constituit o bază impozabilă, nu a intervenit faptul generator și nici exigibilitatea taxei, astfel cum acestea sunt definite și prevăzute de Legea 227/2015 privind Codul fiscal (art. 270 și următoarele). Organele de inspecție fiscală nu au avut niciun indiciu și nu menționează nicio probă în sensul că marfa aflată în stocurile scriptice nu mai există și mai ales că, în situația în care nu mai există, aceasta a fost înstrăinată prin vânzare, operându-se astfel un transfer de proprietate și obținându-se o contrapartidă din partea cumpărătorilor, respectiv încasându-se un preț.

2. În ceea ce privește Decizia de impunere prin care s-a stabilit, în sarcina PFA X, obligații suplimentare de plată reprezentând impozit pe venit , aferent anilor 2017-2018, contribuție de asigurări sociale de sănătate (CASS) aferentă anilor 2017-2018, și contribuție de asigurări sociale de stat (CAS) aferentă anilor 2017-2018, contestatară o considera ca nelegală în mare parte, pentru aceleași motive prezentate și la TVA și anume legate de inexistența unor operațiuni de vânzare- cumpărare.

Nici în situația impozitului pe venit/contribuțiilor sociale obligatorii nu s-a constituit baza de impunere, în conformitate cu prevederile Legii 227/2015 privind

Codul fiscal, iar organele de inspecție fiscală nu au depus suficiente diligențe pentru stabilirea adevărului și impunerea corectă a contribuabilului astfel ca, contesta decizia de impunere și cu privire la modul în care organul fiscal a stabilit baza de impunere și venitul net impozabil.

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 au stabilit în sarcina X-PERSOANA FIZICA AUTORIZATA, pe perioada 01.01.2016-31.01.2020, TVA de plata suplimentara.

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 organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala , au stabilit în sarcina X-PERSOANA FIZICA AUTORIZATA, pe perioada 01.01.2016-31.12.2018, impozit pe venit suplimentar de plata, contributi de asigurari sociale de sanatate și contributi de asigurari sociale.

X-PFA 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 contestatia priveste obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata si anume impozitul pe venit , contributiile de asigurari sociale de sanatate și contributiile de asigurari sociale .

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere , cu privire la TVA stabilită suplimentar de plata, contestata de către contribuabil, rezulta:

a).Cu privire la TVA colectata suplimentar ;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.04.2017-31.12.2017, contribuabilul a depus 2 deconturi in care nu au fost înscrise sume conforme cu realitatea, respectiv nu a depus decontul aferent trimestrului IV 2017.

Din jurnalele de vanzari intocmite de către PFA X pe aceasta perioada, organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul a in scris TVA colectata prin facturile emise in aceasta perioada TVA aferenta unei baze impozabile ,înșă aceasta suma nu a fost declarata în deconturile de TVA.

Astfel, în temeiul prevederilor art.323, alin.(1) și alin.(2), art.282 alin.(1) și (3) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta livrarilor de bunuri nedeclarate în decontul de TVA.

b) Cu privire la TVA , colectata suplimentar;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului o situație referitoare la livrările cu TVA colectata neexigibila, in condițiile in care contribuabilul aplica sistemul de TVA la încasare, iar în evidenta contabila sunt inregistrate facturi cu TVA neexigibila fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat unele neconcordanțe între situația prezentata si o situație similara existenta in dosarele de contabilitate aferente trimestrului I 2017.

Din analiza situatției generale a contribuabilului s-a constatat ca la sfârșitul trimestrului I 2017 contribuabilul a incetat colaborarea cu societatea de contabilitate,

ulterior încheind contract de colaborare cu alta societate, existând neconcordanțe între datele preluate de noua societate în ceea ce privește taxa neexigibilă.

Organele de inspecție fiscală au reconstituit situația, pe baza documentelor justificative din evidența contabilă a contribuabilului și au solicitat informații și documente de la terți care figurau cu sume neachitate către PFA.

Din răspunsurile primite de la clienți, însoțite de documente justificative (anexa nr.7 la RIF) a rezultat că TVA neexigibilă în valoare de ... declarată și în decontul de TVA depus în trimestrul I 2019 nu corespunde realității, în condițiile în care din informațiile primite de la clienți a rezultat că TVA colectată era de fapt exigibilă.

Spre exemplu, s-a constatat că:

-factura a fost încasată prin contul bancar prin depunerea de către o altă persoană în contul PFA cu explicația "factura usi";

-factura client a fost încasată prin contul bancar în ziua următoare, clientul depunând numerar direct în contul PFA;

-factura USI, client .. a fost încasată prin POS, după cum se poate observa în extrasul de cont bancar în ziua imediat următoare emiterii facturii;

Clienții persoane juridice, au prezentat la solicitarea organelor de inspecție fiscală fișele contului furnizorului PFA X, din care a rezultat că majoritatea facturilor figurau ca achitate în evidența contabilă a clientului, cu excepțiile care pot fi observate în situația TVA considerată eronat ca neexigibilă de PFA X (anexa nr.8 la RIF).

Clienții persoane fizice au prezentat la solicitarea organelor de inspecție fiscală declarații pe proprie răspundere din care rezulta că au achitat marfa achiziționată, însoțite în majoritatea cazurilor de copii ale extraselor bancare sau alte documente justificative.

În aceste condiții, în temeiul prevederilor art.282 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA, aferentă facturilor emise către clienți și încasate efectiv.

c) Cu privire la TVA colectată suplimentar;

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2019 PFA X avea înregistrat în evidențele contabile un stoc mare de marfa, în condițiile în care activitatea societății a fost suspendată începând cu data de 03.01.2019.

Din documentele prezentate în timpul controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că până la data de 31.03.2017, contribuabilul a ținut evidența de gestiune respectiv a evidențiat intrările și ieșirile de marfa pe fiecare bun vandabil, soldul scriptic de marfa înregistrat la această dată fiind de ... lei.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat, prin nota explicativă, informații reprezentantului legal al societății cu privire la locul de depozitare al mărfii existența în stoc.

În răspunsul dat la întrebarea nr.1 din nota explicativă rezulta că singurul loc de depozitare era spațiul închiriat în .., spațiu cu suprafața de 25 m² conform contractului de închiriere încheiat cu Societatea PF SRL, spațiu insuficient depozitării stocului scriptic de marfa.

Totodată, din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății s-a constatat că PFA X nu a efectuat inventarierea anuală, acesta susținând că „entitatea nu a avut obligația evidenței stocurilor”(răspuns dat la întrebarea nr.4 din Nota explicativă).

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au constatat ca sunt încălcate dispozitiile Ordinului nr 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile, privind contabilitatea în partidă simplă, art.5 alin.(2) coroborat cu prevederile din Capitolul II "Dispoziții generale privind tinerea contabilității in partida simpla" pct. 8,9 si 10 și art.7 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Avand in vedere ca ulterior datei de 31.03.2017, contribuabilul nu mai tine evidenta de gestiune a mărfii și nu a efectuat anual inventarierea patrimoniului, organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea evidentei contabile a contribuabilului, in vederea determinării stocului scriptic de marfa începând cu 01.04.2017 pana la data de 22.08.2019 (perioada pana la care au fost efectuate miscari de stocuri conform documentelor prezentate);astfel,organele de inspectie fiscala au determinat stocul scriptic de marfa ca fiind in suma de... tinand cont de stornarile efectuate de furnizori pe parcursul anului 2019 , pentru marfa nevanduta și returnata de PFA X.

De asemenea din documentele prezentate de contribuabil, organele de inspectie fiscala au determinat valoarea achiziției de bunuri destinate vanzarii care este în suma de ... si valoarea la preț de achiziție a produselor ce au fost livrate clienților in baza facturilor prezentate de contribuabil, ca fiind în valoare de

Totodată, din analiza documentelor prezentate s-a constatat ca o parte din facturile de avans emise catre clienți nu au fost stornate și nu s-au întocmit facturi finale. Din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății rezulta ca achizițiile de marfa se efectuau pe baza de comanda în funcție de necesitățile fiecărui client.Valoarea avansurilor neinchise(pana la data suspendarii activitatii) este de ... pe anul 2017 și ... pe anul 2018.

Referitor la comportamentul fiscal adoptat de contribuabil, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- modul de derulare a activității: pentru fiecare client contribuabilul se deplaseaza la domiciliul acestuia și efectueaza măsurătorile necesare si apoi comanda produsele la furnizori ceea ce conduce la concluzia ca nu ar fi trebuit sa rămăna marfa în stoc care sa nu poata fi livrata;

- persoana impozabila nu deține un spațiu de depozitare atat de generos care sa permită pastrarea bunurilor pentru care nu au fost întocmite facturi de livrare către clienți, conform declarației pe proprie răspundere dată de către imputernicit, mărfurile comercializate au fost depozitate in spațiu de 25 mp, utilizat in baza unui contract de comodat;

- pentru anul 2017 (aprilie-decembrie) contribuabilul a achiziționat bunuri ... si a livrat bunuri...;

- pentru anul 2018 contribuabilul a achiziționat bunuri in valoare de ... si a livrat bunuri în valoare de ...;

- deși contribuabilul declara ca marfa vizionata de organele de inspectie fiscala la punctul de lucru situat in ... nu a fost facturata deoarece "ușile au fost retrase de la clienți din cauza unor defecțiuni tehnice" nu a fost returnata furnizorului deși prin contractul de vanzare- cumparare încheiat cu furnizorul Societatea D, la cap. IV pct. 5 "Returul de marfa" sunt enumerate condițiile in care se poate returna marfa, respectiv daca marfa are vicii ascunse sau marfa este greu vandabila";

- contribuabilul nu a returnat furnizorului cantitati considerabile de produse ce nu au fost livrate din diferite motive clienților; după suspendarea activitatii au fost întocmite facturi de retur marfa , o valoare modica comparativ cu achizițiile efectuate si nefacturate ceea ce conduce la concluzia ca produsele nu mai existau faptic in stoc ;

- nu au fost întocmite procese verbale pentru marfa retrasa de la clienți;

-pentru marfa degradata nu au fost intocmit procese verbale sau alte documente justificative;

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea pe de o parte a costului de achiziție al mărfurilor pentru care s-a solicitat avansul de la clienți, apreciind ca aceste produse au fost livrate clienților fara a li se mai intocmi factura finala si pe de alta parte a veniturilor realizate din comercializarea stocului de marfa achiziționată si pentru care nu a întocmit facturi de livrare; baza de impozitare a fost stabilita de organele fiscale in baza documentelor si informațiilor instrumentate, care constituie probe, asa cum prevede art.74 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura, fiscala, cu modificările si completările ulterioare.

Astfel, pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au determinat un adaos comercial de 25,27% in baza caruia au estimat un cost al mărfii vândute aferent avansurilor nestornate si nefinalizate cu factura si pentru anul 2018 un adaos comercial 19,79% in baza caruia au estimat un cost al mărfii vândute aferent avansurilor nestornate si nefinalizate cu factura .

Pe perioada 2017- 2019, organele de inspectie fiscala au estimat stocul de marfa scriptic pentru care nu au fost întocmite facturi (anexa nr.12) prin aplicarea formulei de calcul Sold inițial + Intrare marfa an fiscal-cost achiziție marfa an fiscal.

Deoarece contribuabilul nu a prezentat inventarierea anuala a bunurilor destinate vanzarii si la investigația efectuata pe teren la punctul de lucru , organele de inspectie fiscala au identificat cateva usi ce prezentau urme de montaj (spuma) fara a fi ambalate pentru care persoana impozabila nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa ca au fost restituite de clienți.

Din coroborarea informațiilor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala apreciaza in baza dreptului conferit de art. 6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, ca marfa achizitionata a fost inregistrata în evidenta contabila a PFA X si vânduta dar fara a fi emise bonuri fiscale sau alte documente care sa ateste vanzarea pentru toate ieșirile efectuate in condițiile in care persoana impozabila si-a exercitat dreptul de deducere al TVA pentru toate marfurile achizitionate iar din Registrul jurnal de încasări si plăți rezulta ca bunurile achiziționate pe baza de facturi au fost achitate furnizorilor potrivit documentelor prezentate (jurnale de cumpărări, facturi, chitanțe).

Stocul scriptic cert determinat de organele de inspectie fiscala a fost eșalonat pe o perioada de 3 ani consecutivi (2016-2018).

In aceste condiții organele de inspectie fiscală aprecieaza ca in fapt marfa neregasita faptic pe stoc a fost vanduta fara întocmirea de documente, justificative in întreaga perioada verificata, 01.01.2016-31.12.2018.

Din verificarea extraselor de cont, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe parcursul întregii perioade verificate contribuabilul efectueaza numeroase depuneri de numerar în contul bancar cu explicatia"depuneri din vanzari" deși în perioadele respective în evidenta contabila nu inregistreaza incasari prin casa.

Spre exemplu:in perioada 01.07.2017-31.12.2017 contribuabilul a încasat conform documentelor emise în numerar... lei iar depunerile de numerar în banca în aceeași perioada au fost în suma totala de ... lei ; în anul 2018 depunerile de numerar în contul bancar au fost în suma de ... lei iar veniturile incasate în numerar au fost în suma de ... lei conform evidentei contabile a contribuabilului.

Având în vedere adaosul comercial determinat respectiv 25,27% in anul 2017 și 19,79% in anul 2018 organele de inspectie fiscala au determinat pentru anul 2016 un adaos comercial de 21,17% (media celor doi ani ulteriori) și utilizand metoda produsului/serviciului și a volumului, in conformitate cu prevederile art.106, alin. (2), lit. b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu art.1, alin.(1) din OPANAT nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de

impunere organele de inspectie fiscala au estimat valoarea de vanzare a bunurilor ca fiind suma de... lei, repartizata pe cei trei ani în funcție de adaosul comercial determinat.

Asupra bazei impozabile determinata suplimentar în valoare de ...lei organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA în valoare de ... lei în conformitate cu prevederile art.270, art.281, art.282, art.286, art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

4.Referitor la TVA deductibila în valoare de ... lei, stabilită de organele de inspectie fiscala.

Din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada 01.04.2017-31.12.2018, contribuabilul nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA printr-un decont de TVA; s-a constatat ca pe anul 2017, contestatara a depus doua deconturi de TVA în care nu a in scris sume conforme cu realitatea și nu a depus decontul de TVA pe trimestrul IV 2017.

Urmare analizarii jurnalelor de cumparari pe anul 2017 organele de inspectie fiscala au constatat ca contribuabilul a in scris TVA deductibila și exigibila în baza facturilor primite în suma de ... aferenta bazei impozabile în suma de

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost operate în contabilitate toate plățile efectuate în aceasta perioada , fiind denaturata situația fiscala, astfel ca au procedat la determinarea TVA deductibila și exigibila luând în considerare plățile efectuate prin contul bancar către furnizorii principali care nu au fost operate în contabilitate, conform prevederilor art.297 alin.(4) lit.a) , art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.67 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel pe perioada 01.04.2017-31.12.2017 , organele de inspectie fiscala au determinat TVA deductibila și exigibila suplimentara (anexa 10 la RIF).

Urmare colectarii suplimentare a TVA și stabilirii ca deductibila a TVA , pe perioada 01.01.2016-31.01.2020, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA .

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la impozitul pe venit , stabilit suplimentar pe anii 2017, 2018, contestat de către contribuabil, rezulta:

Anul 2017

Din declarația privind veniturile realizate pe anul 2017 (declarația, unica), depusa de contribuabil la organul fiscal teritorial, a rezultat ca PFA X a declarat:

-venit brut.	... lei:
-cheltuieli deductibile	... lei;
-pierdere fiscala	... lei.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele deficiente privind venitul brut:

-contribuabilul a diminuat în mod eronat venitul realizat din incasarea facturilor cu suma de... lei.

În timpul controlului, contestatara a prezentat mai multe registre jurnale de incasari și plati intocmite electronic și anume pe perioada 01.01.2017-31.03.2017, contribuabilul a prezentat un registru de incasari și plati cu venituri totale de ... lei.Dupa refacerea inregistrarilor , fiind eliminate alimentariile de cont sau alte venituri aferente activitatii (retragere numerar etc.) organele de inspectie fiscala au determinat pentru aceasta perioada un venit brut din incasari aferente activitatii .

Dintr-un alt registru de incasari și plati intocmit pe perioada 01.04.2017-30.06.2017 , organele de inspectie fiscala au identificat venituri realizate în suma de ... lei.

Din registrul de incasari și plati intocmit pe perioada 01.07.2017-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au identificat venituri realizate din incasarea facturilor emise în cadrul activitatii în valoare de ... lei.

Astfel venitul brut determinat de organul de inspectie fiscala a fost de ... lei .

-contribuabilul nu a declarat venituri în suma de ... lei urmare efectuării de vanzari de marfa, neinregistrate în evidentele contabile.

Din documentele prezentate de către contribuabil în timpul controlului s-a constatat ca la data suspendării ,contribuabilul avea un stoc mare de marfa.

Având în vedere ca ulterior datei de 31.03.2017 , contribuabilul nu mai tine evidenta de gestiune respectiv nu mai calculeaza stocul scriptic de marfa iar la întrebarea nr.4 din nota explicativa , reprezentantul legal al contribuabilului a declarat ca entitatea nu a avut obligatia evidentierii stocurilor, organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea evidentei contabile a contribuabilului începând cu 01.04.2017.

În conditiile în care contribuabilul își suspenda activitatea economica, plecând de la stocul scriptic determinat de contribuabil la data de 31.03.2017, organele de inspectie fiscala au determinat stocul scriptic de marfa la data de 31.12.2018 ca fiind în suma de ... lei, care a fost împărțit în mod egal pe perioada 2016-2018.

La determinarea stocului, organele de inspectie fiscala au ținut cont și de stornările facturate de furnizori pe parcursul anului 2019, pentru marfa nevanduta și returnata de către PFA X.

De asemenea, s-a constatat ca contribuabilul nu a efectuat inventarierea patrimoniului, incalcand astfel prevederile art.7, alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, coroborat cu prevederile OMFP nr.2861/2009 pentru aprobare Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Prin răspunsul la întrebarea nr.4 din nota explicativa referitor la valoarea stocului de marfa, la data suspendării activitatii, contribuabilul a precizat ca "nu știu, nu dețineam marfa vandabila".

În aceste condiții organele de inspectie fiscala au apreciat ca în fapt marfa neregasita faptic pe stoc a fost vanduta fara întocmirea de documente justificative în întreaga perioada verificata 01.01.2016-31.12.2018.

Astfel, în baza documentelor de ieșire prezentate de catre contribuabil, organele de inspectie fiscala au determinat adaosului comercial și anume pe anul 2017 , adaosul comercial determinat a fost de 25,27% iar în anul 2018 de 19,79%.

Ținând cont de soldul scriptic determinat anual și aplicand cota de adaos comercial de 25,27% determinat pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au stabilit un venit suplimentar din vanzarea marfurilor neinregistrate în evidentele contabile.

În ceea ce privesc cheltuielile deductibile pe anul 2017 au fost constatate următoarele deficiente:

Urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca contribuabilul a diminuat în mod eronat cuantumul cheltuielilor deductibile aferente anului fiscal 2017.

În declarația unica depusa pentru anul 2017, contribuabilul declara cheltuieli fara ca aceasta suma sa poata fi identificata cu plățile efectuate pe parcursul anului în interesul activitatii desfășurate. Contribuabilul nu a prezentat o situație fiscala sau registrul de evidenta fiscala din care sa poata fi identificata componenta cheltuielilor deductibile sau modul de stabilire a acestora.

Organele de inspectie fiscala, au procedat la refacerea evidentei contabile aferente anului 2017, în vederea identificării plăților efectuate în interesul afacerii,

constatandu-se plăți care constituie cheltuieli deductibile conform art.68 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare și au majorat cheltuielile deductibile fiscal.

Având în vedere ca pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au determinat venituri impozabile suplimentare și de asemenea au majorat cheltuielile deductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.68 alin. (1) din Legea nr.227/2015 au procedat la recalcularea venitului net impozabil .

Venitul net anual impozabil stabilit de către organul de inspectie fiscala a fost determinat prin deducerea sumei reprezentând contribuțiile sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2017 in conformitate cu prevederile art.68 alin.(5), lit I) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala stabilită de organele de inspectie fiscala.

Asupra venitului net determinat suplimentar, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe venit .

Anul 2018

Din declarația unica depusa de contribuabil pe anul 2018, situația fiscala a PFA X se prezinta astfel...

In ceea ce privește venitul brut au fost constatate urmatoarele deficiențe:

Contribuabilul nu a declarat venituri urmare vânzări marfii fara întocmire de documente justificative.

După cum s-a arătat și mai sus, în condițiile in care s-a constatat ca PFA X nu are evidenta de gestiune a stocului de marfa , nu a efectuat inventarierea anuala a patrimoniului în conformitate cu prevederile art.7 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, coroborat cu prevederile OMFP nr.2861/2009 pentru aprobare Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii iar din răspunsul dat la întrebarea nr.4 din nota explicativa, referitor la valoarea stocului de marfa, la data suspendării activității, contribuabilul a precizat ca "nu știu, nu dețin marfa vandabila", organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea stocului de marfa pornind de la stocul de marfa evidentiat în documente la data de 31.03.2017 , prezentate de către contribuabil în timpul controlului, determinand un stoc de marfa scriptic pe fiecare an.

De asemenea, în baza documentelor de ieșire prezentate de contribuabil organele de inspectie fiscala au determinat adaosului comercial și anume pe anul 2018 adaosul comercial determinat a fost de 19,79% iar veniturile realizate din vanzarea mărfii pentru care nu s-au intocmit documente a fost de ... lei.

Urmare stabilirii suplimentare de venituri impozabile organele de inspectie fiscala în temeiul prevederilor art.68 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , au determinat venitul net impozabil.

Venitul net determinat de organele de inspectie fiscala a fost diminuat cu suma .. reprezentând contribuții de asigurari sociale.

Asupra venitului net impozabil organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe venit pe anul 2018.

3. Din Raportul de inspectie fiscala referitor la contributiile de asigurari sociale de sănătate stabilite suplimentar de plata de către organele de inspectie fiscala pe anii 2017 și 2018, contestate de către contribuabil, rezulta:

Anul 2017 :

Pentru anul 2017, AJFP nu a emis decizie de impunere cu privire la contributia la asigurari sociale de sănătate în condițiile în care PFA X a declarat pierdere fiscala.

Conform constatarilor de la capitolul impozit pe venit din activități independente pentru anul 2017, organele de inspectie fiscala au determinat o baza de impozitare pentru calculul contributiei în suma de... fapt pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit contributii de asigurari sociale de sănătate în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) , art.156 lit.a) art.170 alin.(1) , art.175 alin.(1) și (2), art.178 alin.(1) din egea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Anul 2018

Pe anul 2018, PFA X nu a declarat contributii de asigurari sociale de sănătate deoarece nu a depășit plafonul minim stabilit de lege.

Conform constatarilor de la capitolul impozit pe venit din activități independente, pentru anul 2018, organele de inspectie fiscala au determinat un venit net impozabil si au stabilit contributii de asigurari sociale de sănătate , in conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) , art.156 lit.a) art.170 alin.(1) , art.175 alin.(1) și (2), art.178 alin.(1) din egea nr.227/2015 privind codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

4.Din Raportul de inspectie fiscala , referitor la contributiile de asigurari sociale stabilite suplimentar de către organele de inspectie fiscala pe anii 2017 și 2018, contestate de către contribuabil, rezulta:

Anul 2017

Pentru anul 2017, organele de inspectie fiscala au stabilit un venit net conform prevederilor art. 148 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, contribuabilul datorează CAS.

Pentru anul 2017 AJFP nu a emis decizie de impunere cu privire la contribuatia la asigurari sociale în conditiile în care PFA X a declarat pierdere fiscala.

Anul 2018

PFA X nu a declarat contributia de asigurari sociale pe anul 2018 prin declarație unica în conditiile în care venitul net calculat nu depasea plafonul minim prevăzut de lege.

Conform constatarilor de la capitolul impozit pe venit din activități independente, pentru anul 2018, organele de inspectie fiscala au determinat un venit impozabil iar în conformitate cu prevederile art. 148 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, contribuabilul datorează CAS .

III. Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de catre contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2016-31.01.2020;

Motive procedurale;

Referitor la argumentul contestatarei potrivit caruia actele administrativ fiscale contestate ar fi nelegale pe motiv ca inspectia fiscala s-a efectuat fără a fi asistata la momentul discutiilor cu organele de inspectie fiscala de o persoana specializata în domeniul contabil sau juridic iar în lipsa cunostintelor necesare nu a putut sa combata la momentul inspectiei fiscale constatările organelor de inspectie fiscala iar pe de alta parte sustinerile pe care le-a făcut nu au fost consemnate în niciun document, nefiind luate în considerare de organele de inspectie fiscala, mentionam:

În conformitate cu prevederile art.124 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“(3) Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică.”

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Se retine astfel ca potrivit prevederilor legale mai sus enuntate contribuabilul are dreptul de a beneficia de asistenta de specialitate sau juridica, insa din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca PFA X ar fi solicitat acest drept iar organul de inspectie fiscala s-ar fi opus.

In aceste conditii , argumentul contestatarei potrivit caruia actele administrative contsstate ar fi nelegale pe motiv ca nu a fost asistata la momentul discutiilor cu organele de inspectie fiscala de o persoana specializata în domeniul contabil sau juridic, nu poate fi motiv de nelegalitate al actelor administrative fiscale contestate.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.9 si art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

-art.9

“(1) Înaintea luarii deciziei, organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului/platitorului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si împrejurarile relevante în luarea deciziei.”

-art.130

“(1) Contribuabilul/Platitorul trebuie informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre aspectele constatate în cadrul actiunii de inspectie fiscala, iar la încheierea acesteia, despre constatările si consecintele lor fiscale.

(2) Organul de inspectie fiscala comunica contribuabilului/platitorului proiectul de raport de inspectie fiscala, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere. În acest scop, odata cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspectie fiscala comunica si data, ora si locul la care va avea loc discutia finala.[...]

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspectiei fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspectie fiscală.”

Din prevederile legale invocate se retine faptul ca , contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre aspectele constatate in cadrul actiunii de inspectie fiscala iar la incheierea acesteia despre constatările si consecintele lor fiscale.

De asemenea, inaintea luarii unei decizii, organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei .

Din documentele existente la dosarul contestatiei reiese faptul ca organul de inspectie fiscala l-a instiintat pe imputernicit, prin adresa ca in data de ..., la sediul Administratiei Finantelor Publice va avea loc discutia finala asupra constatarilor rezultate urmare inspectiei fiscale.

Se retine ca, constatările organelor de inspectie fiscala si considerentele acestora au fost aduse la cunostinta imputernicitului printr-un proiect de raport de inspectie fiscala.

La Capitolul VI "Discutia Finala cu Contribuabilul" se specifica faptul ca , contribuabilul nu a prezentat un punct de vedere cu privire la constatările si consecintele fiscale ale acestora, comunicate de organele de inspectie fiscala.

Organul de inspectie fiscala specifica faptul ca in cazul in care apar date suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscala la data inchiderii prezentei inspectiei fiscale, datorate nefurnizarii de catre contribuabil a tuturor informatiilor si documentelor solicitate pentru determinarea starii de fapt fiscale, conducatorul inspectiei fiscale poate decide reverificarea unei perioade in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) si (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

In Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala precizeaza ca ulterior incheierii inspectiei fiscale, contribuabilul a transmis pe adresa de email personala a unui membru al echipei de inspectie fiscala un punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala, prin care acesta sustine ca diferentele de taxe si impozite au fost calculate gresit bazandu-se doar pe evidenta stocurilor si a unui adaos comercial "care nu se regaseste in contabilitatea in partida simpla conform OMFP 170/2015 si a Legii contabilitatii nr.82/1991.Venitul impozabil se calculeaza pe baza incasarilor si platilor iar evidenta TVA se face dupa jurnalul de cumparari/ vanzari si a documentelor justificative de incasare si plata".

Sustine de asemenea ca, documentele prezentate la control au fost analizate subiectiv iar "diferentele minore dintre facturile de achizitie si cele de livrare sunt provenite din rebuturi si produse deteriorate."

Organele de inspectie fiscala au analizat punctul de vedere prezentat de catre contribuabil ulterior incheierii inspectiei fiscale si au retinut ca acesta nu are nicio influenta asupra constatările organelor de inspectie fiscala in conditiile in care cele afirmate nu sunt insotite de documente justificative.Desi contribuabilul considera ca diferentele de taxe si impozite nu ar trebui sa fie calculate in baza evidentei stocurilor si a adaosului comercial , acesta nu precizeaza baza legala , in conditiile in care activitatea economica desfasurata se bazeaza pe achizitia de bunuri destinata vanzarii, existenta unor stocuri de marfa si vanzarea acesteia cu un adaos comercial in vederea obtinerii de profit.Dupa cum s-a aratat si in Raportul de inspectie fiscala, contribuabilul nu a intocmit note de intrare- receptie a marfurilor, nu a tinut evidenta stocurilor si nu a efectuat inventarierea anuala a patrimoniului , nefiind respectate prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, si Ordinul nr.2861/2009.

La art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare se prevede:

-art.72

"Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

-art.73

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

In conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Prin urmare, contribuabilul avea posibilitatea de a depune probe noi in sustinerea cauzei odata cu contestatia formulata, asa cum prevede legea.

Astfel, argumentul contestatarei potrivit caruia sustinerile acestuia din punctul de vedere prezentat organelor de inspectie fiscala nu ar fi fost luat in considerare de organele de inspectie fiscala nu este real si nu poate duce la anularea actelor administrativ fiscale contestate.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat.

In consecinta, se reține ca actele administrative fiscale contestate, in speta Decizia de impunere și Decizia de impunere au fost intocmite cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea contestatarei potrivit careia actele administrative fiscale ar fi nelegale nu este reala și acestea nu pot fi anulate pe motive procedurale.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de catre contestatara au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de PFA X.

Fondul cauzei;

1.Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere contestata de PFA X;

1.In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala , contestata de PFA X, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta facturilor emise, incasate efectiv si nedecarata ca exigibile in conditiile in care contestatara aplica sistemul TVA la incasare.**

In fapt, pe perioada verificata contestatara aplica sistemul TVA la incasare.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat neconcordanțe între situația prezentata de către contestatara cu privire la TVA neexigibila si situația rezultata din dosarele de contabilitate aferente trimestrului I 2017.

Din analiza situaiiei generale a contribuabilului s-a constatat ca la sfârșitul trimestrului I 2017 contribuabilul a incetat colaborarea cu societatea de contabilitate, ulterior încheind contract de colaborare cu alta societate de contabilitate, existând neconcordanțe între datele preluate de noua societate in ceea ce privește taxa neexigibila.

În aceste condiții organele de inspecție fiscala au reconstituit situația, pe baza documentelor justificative din evidenta contabila a contribuabilului si au solicitat informații si documente de la clientii care figurau cu sume neachitate către PFA X.

Din răspunsurile primite de la clienți, însoțite de documente justificative (anexa nr.7 la RIF) a rezultat ca TVA neexigibila declarata și în decontul de TVA depus în trimestrul I 2019 nu corespunde realitatii, în conditiile în care din informațiile primite de la clienți a rezultat ca TVA colectata era de fapt exigibila, astfel ca în temeiul prevederilor art.282 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscala au colectat suplimentar TVA , aferenta facturilor emise către clienți și incasate efectiv.

În contestatia formulata contestatara solicita să se reanalizeze TVA deoarece din raportul de inspectie fiscala nu rezulta cum a fost determinata aceasta suma.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.
[...]*

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:”

iar la art.280 din același act normativ se prevede:

“(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 326](#) alin. (1).[...]

(5) În cazul operațiunilor pentru care se aplică sistemul de TVA la încasare prevăzut la [art. 282](#) alin. (3), regimul de impozitare aplicabil este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care se emite o factură sau se încasează un avans, înainte de data la care intervine faptul generator. În aceste situații se aplică regimul de impozitare în vigoare la data emiterii facturii sau la data încasării avansului, după caz.”

În drept, în conformitate cu prevederile art.321 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

„(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(3) Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor achizițiilor intracomunitare.

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.”

La pct.101 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare , dat in aplicarea art.321 din Cod, se prevede:

“(2) Jurnalale pentru vânzări și pentru cumpărări, registrele, evidențele și alte documente similare ale activității economice a fiecărei persoane impozabile se întocmesc astfel încât să permită stabilirea următoarelor elemente:

a) valoarea totală, fără taxă, a tuturor livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii efectuate de această persoană în fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

- 1. livrările intracomunitare de bunuri scutite;*
- 2. livrări/prestări scutite de taxă sau pentru care locul livrării/prestării este în afara României;*
- 3. livrările de bunuri și/sau prestările de servicii taxabile și cărora li se aplică cote diferite de taxă;*
- 4. prestările de servicii intracomunitare efectuate conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal către beneficiari persoane impozabile stabilite în Uniunea Europeană;*

b) valoarea totală, fără taxă, a tuturor achizițiilor pentru fiecare perioadă fiscală, evidențiată distinct pentru:

1. achiziții intracomunitare de bunuri;

2. **achiziții de bunuri/servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 307 alin. (3) - (6) din Codul fiscal;**

3. achiziții de bunuri, inclusiv provenite din import, și de servicii, taxabile, cărora li se aplică cote diferite de taxă;

4. achiziții intracomunitare de servicii pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei în condițiile art. 307 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de către persoane impozabile stabilite în Comunitate;

c) taxa colectată de respectiva persoană pentru fiecare perioadă fiscală;

d) taxa totală deductibilă și taxa dedusă pentru fiecare perioadă fiscală;

e) calculul taxei deduse provizoriu pentru fiecare perioadă fiscală, al taxei deduse efectiv pentru fiecare an calendaristic și al ajustărilor efectuate, atunci când dreptul de deducere se exercită pe bază de pro rata, evidențiind distinct:

1. taxa dedusă conform art. 300 alin. (3) din Codul fiscal;

2. taxa nededusă conform art. 300 alin. (4) din Codul fiscal;

3. taxa dedusă pe bază de pro rata conform art. 300 alin. (5) din Codul fiscal.

(3) Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică sistemul TVA la încasare au obligația să menționeze în jurnalele pentru vânzări facturile emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care aplică sistemul TVA la încasare, chiar dacă exigibilitatea taxei nu intervine în perioada fiscală în care a fost emisă factura. În plus față de cele prevăzute la alin. (2), în jurnalele pentru vânzări se înscriu și următoarele informații în cazul acestor operațiuni:

a) numărul și data documentului de încasare;

b) valoarea integrală a contravalorii livrării de bunuri/prestării de servicii, inclusiv TVA;

c) baza impozabilă și taxa pe valoarea adăugată aferentă;

d) **valoarea încasată, inclusiv TVA, precum și baza impozabilă și TVA exigibilă corespunzătoare sumei încasate;**

e) **diferența reprezentând baza impozabilă și TVA neexigibilă.**

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (3), persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică sistemul TVA la încasare menționează în jurnalele pentru vânzări bonurile fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit informațiilor din rapoartele fiscale de închidere zilnică.

(5) În cazul jurnalelor pentru vânzări prevăzute la alin. (3), facturile a căror TVA este neexigibilă integral sau parțial se preiau în fiecare jurnal pentru

vânzări până când toată taxa aferentă devine exigibilă, cu menționarea informațiilor prevăzute la alin. (3) lit. a) - e). În cazul informației de la alin. (3) lit. d) se va menționa numai suma încasată în perioada fiscală pentru care se întocmește jurnalul pentru vânzări.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege.

Se reține ca, prin excepție, exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii în cazul persoanelor care au optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidente complete și corecte ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

De asemenea, legiuitorul a prevăzut ca persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care aplică sistemul TVA la încasare au obligația să menționeze în jurnalele pentru vânzări facturile emise pentru care aplică sistemul TVA la încasare chiar dacă exigibilitatea taxei nu intervine în perioada fiscală în care a fost emisă factura. În jurnalele de vânzări se înscriu și următoarele informații: numărul și data documentului de încasare, valoarea integrală a contravalorii livrării de bunuri/prestării de servicii, inclusiv TVA, baza impozabilă și taxa pe valoarea adăugată, valoarea încasată, inclusiv TVA precum și baza impozabilă și TVA exigibilă corespunzătoare sumei încasate, diferența reprezentând baza impozabilă și TVA neexigibilă.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enunțate se rețin următoarele:

În timpul controlului, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului o situație referitoare la livrările cu TVA colectată neexigibilă, în condițiile în care contribuabilul aplică sistemul de TVA la încasare iar în evidente contabile sunt înregistrate facturi cu TVA neexigibilă fiscal.

Având în vedere că între situația prezentată de contribuabil și situația rezultată din dosarele de contabilitate aferente trimestrului I 2017 au rezultat neconcordanțe, organele de inspecție fiscală au reconstituit situația pe baza documentelor justificative din evidența contabilă a contribuabilului și au solicitat informații și documente de la terții care figurau cu sume neachitate către PFA X.

Din răspunsurile primite de la clienți, însoțite de documente justificative (anexa nr.7 la RIF) a rezultat că TVA neexigibilă declarată și în decontul de TVA depus în trimestrul I 2019 nu corespunde realității, în condițiile în care din informațiile primite de la clienți a rezultat că TVA colectată era de fapt exigibilă (Anexa 8 la Raportul de inspecție fiscală).

Spre exemplu, s-a constatat că:

-factura, client .. a fost încasată prin contul bancar prin depunerea de către o altă persoană în contul PFA cu explicația "factura usi";

-factura, client .. a fost încasată prin contul bancar în ziua următoare, clientul depunând numerar direct în contul PFA;

-factura, client .., a fost încasată prin POS, după cum se poate observa în extrasul de cont bancar în ziua imediat următoare emiterii facturii;

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, urmare solicitarii de informații de către organele de inspectie fiscala, clientii persoane juridice au prezentat fisele contul furnizorul PFA X, din care a rezultat ca majoritatea facturilor figurau ca achitate in evidenta contabila a clientului, cu excepțiile care pot fi observate in situația TVA (anexa nr.8 la RIF).

Clienții persoane fizice au prezentat la solicitarea organelor de inspectie fiscala declarații pe proprie-răspundere din care rezulta ca au achitat marfa achiziționată, insotite in majoritatea cazurilor de copii ale extraselor bancare sau alte documente justificative.

Din anexa 8 la Raportul de inspectie fiscala rezulta ca , pe perioada verificata, contribuabilul a încasat de la clienți suma... din care baza impozabila ... și TVA ..., care nu a fost înregistrată în evidentele contabile respectiv jurnalul de vanzari ca valoare incasata, inclusiv TVA precum și baza impozabila și TVA exigibila corespunzatoare sumei incasate și de asemenea nu a fost declarata în decontul de TVA.

Se reține astfel ca, în mod legal organele de inspectie fiscala administrand mijloacele de proba, prevazute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala au constatat ca PFA X a încasat contravaloarea facturilor emise către clienți persoane juridice și fizice iar sumele de bani incasate nu au fost inregistrate în evidentele contabile iar TVA aferenta nu a fost înregistrată și declarata ca fiind exigibila potrivit prevederilor legale mai sus enuntate.

Prin urmare argumentul societății contestatare potrivit caruia din Raportul de inspectie fiscala nu rezulta foarte clar cum a fost determinata obligatia de plata reprezentând TVA nu este întemeiat și nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente complete si corecte ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice iar urmare administrarii mijloacelor de proba(solicitarea de informatii de la clienti si raspunsul dat de acestia) s-a constatat ca parte din facturile emise erau deja incasate iar TVA a devenit exigibila.

Mai mult, in conformitate cu prevederile art.327 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la [art. 323 - 325](#), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

iar la art.323 alin(3) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform [art. 316](#) va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la [art. 301](#) alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul) stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei precum si faptul ca argumentul contestatarei nu este de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile 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 contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

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

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre PFA X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice .

b) In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de catre PFA X, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA asupra veniturilor stabilite suplimentar prin estimare in conditiile in care din evidenta contabila a contribuabilului nu a rezultat stocul scriptic de marfa la data suspendarii activitatii si de asemenea nu s-a efectuat inventarierea anuala a patrimoniului potrivit legii iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca la data de 31.12.2019, când activitatea societății a fost suspendata, PFA X avea înregistrat în evidentele contabile un stoc mare de marfa.

Din documentele prezentate în timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca pana la data de 31.03.2017 , contribuabilul a ținut evidenta de gestiune respectiv a evidențiat intrările si ieșirile de marfa pe fiecare bun vandabil, soldul scriptic de marfa înregistrat la aceasta data fiind de... lei. Din informațiile transmise de reprezentantul legal a societății s-a constatat ca PFA X nu a efectuat inventarierea anuala , acesta sustinand ca „ entitatea nu a avut obligatia evidentierii stocurilor”(răspuns dat la întrebarea nr.4 din Nota explicativa).

Totodată, din analiza documentelor prezentate s-a constatat ca o parte din facturile de avans emise catre clienți nu au fost stornate și nu s-au întocmit facturi finale. Din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății a rezultat ca achizițiile de marfa se efectuau pe baza de comanda în funcție de necesitățile fiecărui client.Valoarea avansurilor neinchise(pana la data suspendarii activitatii) este de ... pe anul 2017 și... pe anul 2018.

Având în vedere ca ulterior datei de 31.03.2017, contribuabilul nu mai tine evidența de gestiune a mărfii și nu a efectuat inventarierea anuală a patrimoniului, organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea evidenței contabile a contribuabilului, în vederea determinării stocului scriptic de marfa începând cu 01.04.2017 până la data de 22.08.2019 (perioada până la care au fost efectuate mișcări de stocuri conform documentelor prezentate) și au stabilit un stoc scriptic de marfa ținând cont de stornările efectuate de furnizori pe parcursul anului 2019 pentru marfa nevândută și returnată furnizorilor de către PFA X.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea pe de o parte a costului de achiziție al mărfurilor pentru care s-a solicitat avansul de la clienți, apreciind că aceste produse au fost livrate clienților fără a li se mai întocmi factura finală și pe de altă parte a veniturilor realizate din comercializarea stocului de marfa achiziționată și pentru care nu s-a întocmit facturi de livrare; baza de impozitare a fost stabilită de organele fiscale în baza documentelor și informațiilor instrumentate, care constituie probe, așa cum prevede art.72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pe anul 2017, organele de inspecție fiscală au determinat un adaos comercial de 25,27% în baza căruia au estimat un cost al mărfii vândute aferent avansurilor nestornate și nefinalizate cu factura în suma ... lei și pentru anul 2018 un adaos comercial 19,79% în baza căruia au estimat un cost al mărfii vândute aferent avansurilor nestornate și nefinalizate cu factura în suma de ... lei.

Pe perioada 2017- 2019, organele de inspecție fiscală au estimat stocul de marfa scriptic pentru care nu au fost întocmite facturi (anexa nr.12) prin aplicarea formulei de calcul Sold inițial + Intrare marfa an fiscal-cost achiziție marfa an fiscal și au determinat un stoc scriptic care a fost eșalonat pe o perioadă de 3 ani consecutivi (2016-2018).

În aceste condiții organele de inspecție fiscală apreciază că în fapt marfa neregasită faptic pe stoc a fost vândută fără întocmirea de documente justificative în întreaga perioadă verificată, 01.01.2016-31.12.2018.

Din verificarea extraselor de cont, organele de inspecție fiscală au constatat că pe parcursul întregii perioade verificate contribuabilul efectuează numeroase depuneri de numerar în contul bancar cu explicația "depuneri din vânzări" deși în perioadele respective în evidența contabilă nu înregistrează încasări prin casă.

Spre exemplu: în perioada 01.07.2017-31.12.2017 contribuabilul a încasat conform documentelor emise în numerar în suma de ... lei iar depunerile de numerar în banca în aceeași perioadă au fost mai mari ; în anul 2018 depunerile de numerar în contul bancar au fost în suma de... iar veniturile încasate în numerar au fost în suma de ... lei conform evidenței contabile a contribuabilului, depunerile în numerar în banca fiind mult mai mari decât încasările în numerar înregistrate în registrul de casă.

Având în vedere adaosul comercial determinat respectiv 25,27% în anul 2017 și 19,79% în anul 2018 organele de inspecție fiscală au determinat pentru anul 2016 un adaos comercial de 21,17% (media celor doi ani ulteriori) și utilizând metoda produsului/serviciului și a volumului, în conformitate cu prevederile art.106, alin. (2), lit. b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.1, alin.(1) din OPANAT nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au estimat valoarea de vânzare a bunurilor ca fiind suma de... lei, repartizată pe cei trei ani în funcție de adaosul comercial determinat.

Asupra bazei impozabile determinată suplimentar organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în conformitate cu prevederile art.270, art.281, art.282, art.286, art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, contribuabilul susține că în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată pentru operațiuni de livrare care sunt nereale; arată că în cauză nu s-a constituit o bază impozabilă, nu a intervenit faptul generator și nici exigibilitatea taxei, astfel cum acestea sunt definite și prevăzute de Legea 227/2015 privind Codul fiscal (art. 270 și următoarele). Organele de inspecție fiscală nu au avut niciun indiciu și nu menționează nicio probă în sensul că marfa aflată în stocurile scriptice nu mai există și mai ales că, în situația în care nu mai există, aceasta a fost înstrăinată prin vânzare, operându-se astfel un transfer de proprietate și obținându-se o contrapartidă din partea cumpărătorilor, respectiv încasându-se un preț.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiilor economice de către persoanele fizice impozabile în Ordinul nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă -Reglementări contabile privind contabilitatea în partidă simplă, cap.III” Norme generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile”, se prevede:

“2. Orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza evidențierii în contabilitatea în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

3. Documentele justificative care se evidențiază în contabilitatea în partidă simplă angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.[...]

9. Pentru evidențierea în contabilitatea în partidă simplă a operațiilor efectuate se utilizează următoarele registre contabile: Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/b), prevăzute la [cap. V](#).

10. Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate, încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiilor economico-financiare efectuate.

11. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) servește la înregistrarea cronologică a tuturor sumelor încasate și plătite, atât în numerar, cât și prin conturi bancare.

12. Sumele înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) se totalizează lunar.

13. Registrul-inventar (cod 14-1-2/b) servește la înregistrarea elementelor de natura activelor și datoriilor inventariate.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că persoanele fizice care conduc contabilitatea în partidă simplă, pentru evidențierea în contabilitate a operațiilor economico-financiare utilizează Registrul jurnal de încasări și plăți și Registrul inventar.

În registrul jurnal de încasări și plăți se înregistrează cronologic sumele încasate și plătite atât în numerar cât și prin cont bancar în baza documentelor

justificative. Documentele justificative care se evidențiază în contabilitatea în partidă simplă angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

Se reține ca, registrul inventar servește la înregistrarea elementelor de natura activelor și datoriilor inventariate.

Cu privire la inventarierea patrimoniului la art. 7 alin. (3) din Legea 82 / 1991 republicata cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

"1) Persoanele prevazute la art. 1 au obligatia sa efectueze inventarierea generala a elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii detinute la începutul activitatii, cel puțin o data în cursul exercitiului financiar, precum si în cazul fuziunii, divizării sau lichidării si în alte situatii prevazute de lege.[...]

(3) Rezultatul inventarierii se înregistreaza în contabilitate potrivit reglementarilor contabile aplicabile."

În Ordinul nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, se prevede:

„8. Persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă au obligația să efectueze inventarierea la începutul activității, cel puțin o dată pe an, precum și la încetarea activității.

9. Inventarierea cuprinde toate elementele de natura activelor și datoriilor care contribuie la desfășurarea activității persoanei care conduce contabilitatea în partidă simplă și se face cu respectarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

10. În sensul prezentelor reglementări, elementele patrimoniale sunt bunurile și drepturile care contribuie la desfășurarea activității persoanei care conduce contabilitatea în partidă simplă. Acestea cuprind: imobilizări corporale (mijloace fixe), stocuri și imobilizări necorporale, respectiv programe informatice, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare."

În Ordinul 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și 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 încetarii 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 gestionarii entitatii. În vederea efectuării inventarierii, aceste persoane aproba proceduri scrise, adaptate specificului activitatii, pe care le transmit comisiilor de inventariere."

În ceea ce privește determinarea bazei de impunere prin estimare, la art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

"(1) Organul fiscal stabileste baza de impozitare si creanta fiscala aferenta, prin estimarea rezonabila a bazei de impozitare, folosind orice proba si mijloc de proba prevazute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situatia fiscala corecta.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectueaza în situatii cum ar fi:[...]

b) în situatia în care organul fiscal nu poate determina situatia fiscala corecta si constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum si în situatia în care acestea nu exista ori nu sunt puse la dispozitia organelor fiscale.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(5) Cuantumul creanțelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale."

Potrivit prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, se precizează:

-art.1

“(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

-documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

-documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

-art.2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.

-art.3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în functie de situatia identificata la contribuabil, sursele de informatii, înscrisurile identificate si de complexitatea activitatii verificate.

-art.4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala vor avea în vedere urmatoarele elemente, fara a fi limitative:

a) sa se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoara activitatea contribuabilul;

b) documentele sau informatiile identificate sa fie relevante pentru aplicarea unei metode;

c) situatiile specifice ale fiecarui contribuabil supus verificarii;

d) activitatile similare cu cele desfășurate de alti contribuabili, pentru realizarea unor comparatii;

e) sa corespunda conditiilor liberei concurente în situatia în care nu se pot determina împrejurarile concrete de desfășurare a activitatii contribuabilului;

f) documente sau informatii identificate la terte persoane în legatura cu activitatea contribuabilului.

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuata de echipa de inspectie fiscala."

Din prevederile legale enuntate se retin urmatoarele:

In situatia in care se constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete precum si in situatia in care acestea nu exista, organele de inspectie fiscala stabilesc baza de impunere prin estimare rezonabila, folosind acele elemente apropiate situatiei de fapt fiscale.

Stabilirea bazei de impunere se face prin estimarea atat a veniturilor cat si a cheltuielilor aferente acestora.

In scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere organele de inspectie fiscala pot folosi urmatoarele metode:metoda sursei si cheltuirii fondurilor, metoda fluxurilor de trezorerie, metoda marjei, metoda produsului, serviciului si volumului; metoda patrimoniului net;selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se face in functie de situatia identificata de contribuabil, sursele de informatii, inscrisurile identificate si de complexitatea activitatii verificate.

Totodata, potrivit prevederilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

"(1) Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia întemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza raportat la momentul luarii unei decizii."

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Iar in conformitate cu prevederile art.7 din acelasi act normativ:

"(3) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului/platitorului. În analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice si sa ia în considerare toate circumstantele edificatoare fiecarui caz în parte."

La art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1) Constituie proba orice element de fapt care serveste la constatarea unei stari de fapt fiscale, inclusiv înregistrari audiovideo, date si informatii aflate în orice mediu de stocare, precum si alte mijloace materiale de proba, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal, în conditiile legii, administreaza mijloace de proba, putând proceda la:

a) solicitarea informatiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/platitorului si a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatari la fata locului;

e) efectuarea, în conditiile legii, de controale curente, operative si inopinate sau controale tematice, dupa caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate si apreciate tinându-se seama de forta lor doveditoare recunoscuta de lege."

Din prevederile legale invocate se retine ca organul fiscal este indreptatit sa examineze , din oficiu, starea de fapt , sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal administreaza mijloace de proba , putand proceda la solicitarea de informatii de orice fel din partea contribuabililor si a altor persoane, folosirea inscrisurilor, efectuarea de controale curente, operative si inopinate sau controale tematice.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Ulterior datei de 31.03.2017, PFA X nu mai tine evidenta de gestiune a mărfii și nu a efectuat anual inventarierea patrimoniului.

Din documentele prezentate în timpul controlului, s-a constatat ca pana la data de 31.03.2017 contribuabilul a ținut evidenta de gestiune respectiv a evidentiat in registrul jurnal de incasari si plati, intrarile si iesirile de marfa pe fiecare bun vandabil iar stocul scriptic de marfa inregistrat la aceasta data este de ... lei.

Se retine ca in vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului prin nota explicativa , informatii privind stocul de marfa, locul de depozitare a mărfii aflata in stoc, precum si informatii referitoare la inventarierea patrimoniului.

Din raspunsul dat la intrebarea nr.2 din Nota explicativa referitoare la locul de depozitare a marfurilor comercializate rezulta ca singurul loc de depozitare este spațiul inchiriat spațiu cu suprafața de 25 m² conform contactului de inchiriere încheiat cu Societatea PF SRL, spațiu insuficient depozitarii stocului scriptic de marfa.

Din răspunsul dat la întrebarea nr.3 din Nota explicativa se reține ca PFA X nu a efectuat inventarierea anuală .

În răspunsul dat la întrebarea nr.4 în Nota explicativa respectiv dacă în prezent mai deține bunuri de natura marfurilor în patrimoniului afacerii și sa indice locația unde sunt depozitate și sa prezinte documente din care sa rezulte natura stocurilor și valoarea acestora , reprezentantul legal al PFA X arata ca mai exista marfuri deteriorate din cauza manipularii sau altor factori de natura neimputabila depozitate la adresa... iar valoarea acestora poate fi determinata din facturile de intrare întrucât entitatea nu a avut obligatia evidentei stocurilor.

De asemenea, în vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala s-au deplasat la punctul de lucru , unde au identificat câteva uși ce prezentau urme de montaj (spuma) fără a fi ambalate pentru care persoana impozabila nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa ca au fost restituite de clienți.

Mai mult, din informațiile furnizate de către contribuabil și documentele prezentate în timpul controlului s-au constatat urmatoarele:

- cu privire modul de derulare a activității: pentru fiecare client contribuabilul se deplaseaza la domiciliul acestuia și efectueaza măsurătorile necesare si apoi comanda produsele la furnizori ceea ce conduce la concluzia ca nu ar fi trebuit sa rămăna marfa în stoc care sa nu poata fi livrata;

- persoana impozabila nu deține un spațiu de depozitare atat de generos care sa permită pastrarea bunurilor pentru care nu au fost întocmite facturi de livrare către clienți, conform declarației pe proprie răspundere dată de imputernicit, mărfurile comercializate au fost depozitate în spațiu de 25 mp, utilizat în baza unui contract de comodat;

- pentru anul 2017 (aprilie-decembrie) contribuabilul a achiziționat bunuri... si a livrat bunuri ...;

- pentru anul 2018 contribuabilul a achiziționat bunuri ... si a livrat bunuri în ...;

- deși contribuabilul declara ca marfa vizionata de organele de inspectie fiscala la punctul de lucru nu a fost facturata deoarece "ușile au fost retrase de la clienți din cauza unor defecțiuni tehnice" nu a fost returnata furnizorului deși prin contractul de vanzare- cumparare încheiat cu furnizorul Societatea D la cap. IV pct. 5 "Returul de marfa" sunt enumerate condițiile în care se poate returna marfa, respectiv daca marfa are vicii ascunse sau marfa este greu vandabila";

- contribuabilul nu a returnat furnizorului cantitati considerabile de produse ce nu au fost livrate din diferite motive clienților; după suspendarea activitatii au fost întocmite facturi de retur marfa , o valoare modica comparativ cu achizițiile efectuate si nefacturate ceea ce conduce la concluzia ca produsele nu mai existau faptic în stoc ;

- nu au fost întocmite procese verbale pentru marfa retrasa de la clienți;

- pentru marfa degradata nu au fost întocmit procese verbale sau alte documente justificative din care sa rezulte ca marfa a fost degradata și nu a mai putut fi livrata clientului sau refuzul clientului pe motiv de calitate.

De asemenea, se reține ca din verificarea extraselor de cont s-a constatat ca pe parcursul întregii perioade verificate contribuabilul efectueaza numeroase depuneri de numerar în contul bancar cu explicatia "depuneri din vanzari" deși în perioadele respective în evidenta contabila nu înregistreaza incasari prin casa.

Spre exemplu: în perioada 01.07.2017-31.12.2017 contribuabilul a încasat conform documentelor emise, în numerar suma de ... lei iar depunerile de numerar în

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

banca în aceeași perioadă au fost în suma totală de ... lei, mult mai mari decât încasările în numerar ; în anul 2018 depunerile de numerar în contul bancar au fost de ... lei iar veniturile încasate în numerar au fost în suma de ... lei conform evidenței contabile a contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, faptul că contestata ulterioară datei de 01.03.2017 nu a mai ținut evidența de gestiune respectiv nu a evidențiat intrările și ieșirile de marfă , nu a efectuat inventarierea anuală a patrimoniului din care să rezulte stocul efectiv de marfă iar din documentele prezentate de societate în timpul controlului nu a rezultat nici stocul scriptic de marfă se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la refacerea evidenței contabile a contribuabilului, în vederea determinării stocului scriptic de marfă începând cu 01.04.2017 până la data de 31.12.2018 respectiv până în data de 22.08.2019, perioada până la care au fost efectuate mișcări de stocuri de marfă.

Se reține astfel că, organele de inspecție fiscală au determinat un stoc scriptic de marfă ținând cont de stornările efectuate de furnizori pe parcursul anului 2019 , pentru marfa nevândută și returnată de PFA X.

De asemenea, se reține că în baza documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au determinat valoarea achiziției de bunuri destinate vânzării care este în suma de ... și valoarea la preț de achiziție a produselor ce au fost livrate clienților în baza facturilor prezentate de contribuabil, ca fiind în valoare de

De asemenea, din analiza documentelor prezentate la control s-a constatat că o parte din facturile de avans emise către clienți nu au fost stornate și nu s-au întocmit facturi finale iar din informațiile transmise de reprezentantul legal al societății a rezultat că achizițiile de marfă s-au efectuat pe baza de comandă în funcție de necesitățile fiecărui client. Valoarea avansurilor neînchise (până la data suspendării activității) este de ...pe anul 2017 și ...pe anul 2018.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea pe de o parte a costului de achiziție al mărfurilor pentru care s-a solicitat avansul de la clienți, apreciind că aceste produse au fost livrate clienților fără a li se mai întocmi factura finală și pe de altă parte a veniturilor realizate din comercializarea stocului de marfă achiziționată și pentru care nu a întocmit facturi de livrare; baza de impozitare a fost stabilită de organele fiscale în baza documentelor și informațiilor instrumentate, care constituie probe în conformitate cu prevederile art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În baza documentelor prezentate de contribuabil , pe anul 2017, adaosul comercial determinat a fost de 25,27% iar pe anul 2018 adaosul comercial determinat a fost 19,79%; pentru anul 2016 adaosul comercial determinat a fost de 21,17% (media celor doi ani ulteriori).

Pe perioada 2016- 2018, organele de inspecție fiscală au estimat că stocul de marfă scriptic pentru care nu au fost întocmite facturi (anexa nr.12) determinat prin aplicarea formulei de calcul Sold inițial + Intrare marfă an fiscal-cost achiziție marfă an fiscal este în suma de ... care a fost eșalonat pe o perioadă de 3 ani consecutivi (2016-2018) .

Având în vedere adaosul comercial determinat respectiv 21,17 % pe anul 2016, 25,27% în anul 2017 și 19,79% în anul 2018 și utilizând metoda produsului/serviciului și a volumului, în conformitate cu prevederile art.106, alin. (2), lit. b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.1, alin.(1) din OPANAT nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri

impozabile din vanzarea mărfii fara documente legale și neinregistrata în evidentele contabile în condițiile în care nu s-a făcut dovada faptică a stocului de marfa.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia inventarierea anuală a patrimoniului nu a fost efectuată pe motiv de necunoașterea legii nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece PFA X nu poate să-și invoce propria culpă.

Potrivit principiului de drept "nemo censetur legem ignorare" (nimeni nu poate fi considerat că nu cunoaște legea) se prezuma că toată lumea cunoaște legea și nimeni nu poate fi aparat de răspundere invocând necunoașterea prevederilor ei; eroarea de drept nu exonerează de răspundere.

În țara noastră, cunoașterea și respectarea legilor este o îndatorire primordială a tuturor cetățenilor, înscrisă în Constituție.

La art.1 din Constituție se prevede:

"(5) În România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie."

Mentionăm că legile și actele normative sunt aduse la cunoștința cetățenilor prin publicarea lor în Monitorul Oficial al României și prin alte mijloace de comunicare.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia adaosurile comerciale au fost stabilite de organele de inspecție fiscală fără a verifica în integralitate toate facturile emise în perioada 2016-2019 pe motiv că s-au practicat adaosuri comerciale diferite pe fiecare client în parte, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care aceasta nu a anexat la contestația formulată o situație din care să rezulte adaosul comercial practicat iar din analiza documentelor existente la dosarul contestației se reține că adaosul comercial de 21,17 % pe anul 2016, 25,27% în anul 2017 și 19,79% în anul 2018 a fost stabilit de organele de inspecție fiscală urmând refacerea evidentei contabile, în baza documentelor prezentate de contestatara în timpul controlului, luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate.

La art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

-art.72

"Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

-art.73

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.269,art.276 din același act normativ:

-art.269

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

d) dovezile pe care se întemeiază;”

-art.276

“(4) *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”*

Având în vedere că sarcina probei revine contribuabilului iar la contestația formulată PFA X nu a prezentat documente din care să rezulte un alt adaos comercial decât cel stabilit de organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației va menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală și va respinge ca nesustenute cu documente argumentul contestației.

În ceea ce privește argumentul contestației potrivit căruia, pentru depozitarea mărfii mai deține și alte spații de depozitare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care în timpul controlului nu s-au prezentat contracte de închiriere, comodat din care să rezulte că marfa ar fi depozitată în aceste spații; în timpul controlului a fost prezentat doar contractul de închiriere încheiat cu PF SRL având ca obiect închirierea unui spațiu de 25 mp, fiind utilizat ca spațiu de prezentare și depozitare, după cum susține și contestația formulată.

Din informațiile transmise de reprezentantul legal al contribuabilului, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală prin Nota explicativă a rezultat că marfurile deteriorate din cauza manipulării sau altor factori de natură neimputabilă sunt depozitate la adresa ...iar valoarea acestora poate fi determinată din facturile de intrare întrucât entitatea nu a avut obligația evidenței stocurilor.

După cum s-a arătat și mai sus organele de inspecție fiscală s-au deplasat la punctul de lucru indicat de către contestația, unde au identificat câteva uși ce prezentau urme de montaj (spuma) fără a fi ambalate pentru care persoana imputabilă nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că au fost restituite de clienți pe motiv că nu au corespuns calitativ sau au fost deteriorate.

Mai mult din informațiile transmise de către reprezentantul legal al contribuabilului, cu privire la derularea activității rezultă că acesta se deplasează la domiciliul fiecărui client, efectuează măsurătorile necesare și apoi comanda produsele la furnizori ceea ce conduce la concluzia că marfa nu este depozitată într-un spațiu, aceasta fiind livrată clientului; după cum s-a arătat și mai sus, în timpul controlului a fost prezentat doar contractul de închiriere încheiat cu PF SRL având ca obiect închirierea unui spațiu de 25 mp, fiind utilizat ca spațiu de prezentare, după cum susține și contestația formulată.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației nu poate lua în considerare argumentul contestației cu privire la cele două spații de depozitare în condițiile în care nu s-au prezentat (contracte de închiriere, comodat, procese verbale de depozitare a mărfii, alte documente din care să rezulte că marfa se afla în custodie) documente din care să rezulte că marfa se afla în aceste spații iar din informațiile furnizate de reprezentantul legal al acesteia rezultă în mod clar că marfurile deteriorate din cauza manipulării sau altor factori de natură neimputabilă sunt

depozitate la adresa ...; astfel, acest argument va fi respins ca nesustinit cu documente.

De asemenea, nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei argumentul societății contestatare potrivit caruia o parte din marfa achizitionata spre vanzare ar fi prezentat defecte de la furnizor sau s-a deteriorat din diverse cauze (manipulare greșită) fiind returnata de client, în condițiile în care în timpul controlului sau la contestatia formulata nu au fost prezentate documente în acest sens.

După cum, s-a arătat și mai sus, conform contractelor incheiate cu furnizorii, contestatara avea posibilitatea de a returna marfa dacă nu ar fi corespuns calitativ.

Spre exemplu prin Contractul de vanzare-cumparare încheiat cu furnizorul D SRL la capitolul IV pct.5 „Returul de marfa” sunt enumerate condițiile în care se poate returna marfa respectiv dacă marfa are vicii ascunse sau marfa este greu vandabila.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca PFA X nu a returnat furnizorului cantitati considerabile de produse ;după suspendarea activitatii au fost intocmite facturi de retur marfa .

De asemenea, în timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu au fost intocmite procese verbale pentru marfa retrasa de la client și nu au fost prezentate procese verbale sau alte documente justificative pentru marfa degradata, procese verbale din care sa rezulte ca marfa degradata a fost distrusa.

Totodata din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca, în speta este vorba de marfa neimputabila, după cum sustine contestatara.

La art.304 din Legea nr.7/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, 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;”

iar la pct. 78 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea art.304 din Cod, se prevede:

“(10) În sensul [art. 304](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) 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 și pentru care se face dovada distrugerii;[...]

f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege.”

În condițiile în care contestatara nu face dovada cu documente că bunurile de natură stocurilor degradate calitativ nu au mai putut fi valorificate și au fost distruse argumentul prezentat de acesta în susținerea contestației va fi respins.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatarii potrivit căruia aceste bunuri ar fi fost degradate ca urmare a unei ploii torențiale sau a unui incendiu izbucnit la un spațiu învecinat în condițiile în care aceasta nu a prezentat documente în acest sens, nu a efectuat inventarierea bunurilor degradate și nu a făcut dovada că bunurile nu au mai putut fi valorificate și că au fost distruse.

Având în vedere că în timpul controlului sau la contestația formulată nu au fost prezentate documente din care să rezulte cele susținute în contestație iar sarcina probei revine contribuabilului, argumentele prezentate de către contestatara în susținerea contestației nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, urmând a fi respinse ca neîntemeiate și nedovedite cu documente.

Prin urmare se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că marfa negăsită faptic în gestiune a fost vândută fără întocmire de documente justificative și au procedat la determinarea bazei impozabile prin estimare potrivit prevederilor legale mai sus enunțate și au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile determinată prin estimare, în conformitate cu prevederile art.270, art.281, art.282, art.286 și art.291 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

-art.270

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

-art.281

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.”

-art.282

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”

-art.286

“(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.291

“(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

În consecința , având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul că argumentele contestatei au fost respinse ca neîntemeiate în condițiile în care nu au fost însoțite de dovezi obiective, în speță se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală și se va respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la TVA colectată , în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate.

c) În ceea ce privește TVA colectată suplimentar și TVA stabilită ca deductibilă fiscal de organele de inspecție , contestată de către PFA X **cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. prin Serviciul de Soluționare a Contestărilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată de PFA X cu privire la TVA colectată suplimentar și TVA stabilită ca deductibilă fiscal de organele de inspecție în condițiile în care contestata nu prezintă argumentele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și aceste sume care au dus la stabilirea suplimentară a TVA de plată prin Decizia de impunere , contestată.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada 01.04.2017-31.12.2017, contribuabilul a depus 2 deconturi în care nu au fost înscrise sume conforme cu realitatea și nu a depus decontul de TVA aferent trimestrului IV 2017.

Din jurnalele de vânzări întocmite de către PFA X pe această perioadă, organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a înscris TVA colectată prin facturile emise în această perioadă în suma de...lei aferentă unei baze impozabile (anexa nr.10 la RIF), însă această sumă nu a fost declarată în deconturile de TVA.

Astfel, în temeiul prevederilor art.323, alin.(1) și alin.(2), art.282 alin.(1) și (3) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA aferentă livrarilor de bunuri nedeclarată în decontul de TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada 01.04.2017-31.12.2018, contribuabilul nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA printr-un decont de TVA; s-a constatat că pe anul 2017, contestata a depus două deconturi de TVA în care nu a înscris sume conforme cu realitatea și nu a depus decontul de TVA pe trimestrul IV 2017.

Urmare analizării jurnalelor de cumpărări pe anul 2017 organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a înscris TVA deductibilă și exigibilă în baza facturilor primite aferentă bazei impozabile .

Totodată, s-a constatat că nu au fost operate în contabilitate toate plățile efectuate în această perioadă , fiind denaturată situația fiscală, astfel că au procedat

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

la determinarea TVA deductibila și exigibila luând în considerare plățile efectuate prin contul bancar către furnizorii principali care nu au fost operate în contabilitate, conform prevederilor art.297 alin.(4) lit.a) , art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.67 alin.(1) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel pe perioada 01.04.2017-31.12.2017 , organele de inspectie fiscala au determinat TVA deductibila și exigibila suplimentara.

In contestatia formulata contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat, in conditiile in care TVA a dus la stabilirea TVA de plata contesta de contribuabil.

De asemenea, contestatara nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA stabilita ca deductibila fiscal de organele de inspectie fiscala si care a dus la stabilirea TVA de plata prin Decizia de impunere .

Potrivit art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(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 speta, sunt incidente 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.

În aceste condiții în speta sunt incidente și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*"(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 reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: "*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.*"

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(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 reține astfel că, contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, sarcina probei revenind acestuia. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că PFA X nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste TVA colectată suplimentar precum și TVA stabilită ca deductibilă fiscal de organele de inspecție fiscală, pe perioada verificată și care a dus la stabilirea suplimentară a TVA de plată contestată, iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat și aceste sume în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și

completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, potrivit căroră:

“Contestația poate fi respinsă ca:[...]”

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de PFA X cu privire la TVA colectata suplimentar și TVA stabilită ca deductibila fiscal de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere .

Avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala si s-a respins ca nemotiva contestatia cu privire la TVA in valoare de ... colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala si TVA in valoare de...stabilita ca deductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, prin prezenta decizie se va respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

2. In ceea ce priveste impozitul pe venit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2017-2018 prin Decizia de impunere , contestat de catre PFA X:

a) Referitor la veniturile impozabile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe anii 2017 si 2018, contestate de PFA X, **D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit , prin estimare, veniturile impozabile , în conditiile în care din evidenta contabila a contribuabilului nu a rezultat stocul de marfa și de asemenea nu a fost efectuata inventarierea anuala a patrimoniului, constatandu-se astfel marfa lipsa în gestiune care nu a fost justificata cu documente.**

În fapt, după cum s-a arătat și la pct.III, 1) lit.b) din prezenta decizie, s-a constatat ca ulterior datei de 31.03.2017, contribuabilul nu a mai tinut evidenta de gestiune a mărfii și nu a efectuat inventarierea anuala a patrimoniului astfel ca organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea evidentei contabile a contribuabilului, in vederea determinării stoc scriptic de marfa începând cu 01.04.2017 pana la data de 22.08.2019 (perioada pana la care au fost efectuate miscari de stocuri conform documentelor prezentate), stabilind un stocul scriptic de marfa tinand cont de stornarile efectuate de furnizori pe parcursul anului 2019 pentru marfa nevanduta și returnata furnizorilor de catre PFA X.

De asemenea, in conditiile in care s-a constatat ca o parte din facturile de avans emise catre clienti nu au fost stornate si nu s-au întocmit facturi finale, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea pe de o parte a costului de achiziție al mărfurilor pentru care s-a solicitat avansul de la clienți, apreciind ca aceste produse au fost livrate clienților fara a li se mai întocmi factura finala si pe de alta parte a veniturilor realizate din comercializarea stocului de marfa achiziționată si pentru care nu s-a întocmit facturi de livrare; baza de impozitare a fost stabilita de organele fiscale in baza documentelor si informațiilor instrumentate, care constituie

probe, așa cum prevede art.72 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura, fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 2017- 2019, organele de inspecție fiscală au estimat stocul de marfa scriptic pentru care nu au fost întocmite facturi (anexa nr.12) prin aplicarea formulei de calcul Sold inițial + Intrare marfa an fiscal-cost achiziție marfa an fiscal și au determinat un stoc scriptic, care a fost eșalonat pe o perioadă de 3 ani consecutivi (2016-2018).

De asemenea pe baza documentelor prezentate de societate organele de inspecție fiscală au determinat adaosul comercial practicat de către contribuabil și anume, pe anul 2017, adaosul comercial a fost stabilit la 25,27% iar pe anul 2018 adaos comercial stabilit a fost de 19,79%.

Utilizând metoda produsului/serviciului și a volumului, în conformitate cu prevederile art.106, alin. (2), lit. b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, coroborat cu art.1, alin.(1) din OPANAT nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au estimat valoarea de vânzare a bunurilor ca fiind suma repartizată pe cei trei ani în funcție de adaosul comercial determinat .

În condițiile în care marfa nu a fost găsită faptic în stoc , organele de inspecție fiscală au apreciat ca aceasta a fost vândută fără întocmirea de documente motiv pentru care au considerat suma ca reprezentând venituri din vânzarea mărfii impozabile pe perioada verificată.

În contestația formulată referitor la acest capat de cerere , contribuabilul menține argumentele prezentate la capitolul TVA și anume susține ca organele de inspecție fiscală nu au avut niciun indiciu și nu menționează nicio probă în sensul că marfa aflată în stocurile scriptice nu mai există și mai ales că, în situația în care nu mai există, aceasta a fost înstrăinată prin vânzare, operându-se astfel un transfer de proprietate și obținându-se o contrapartidă din partea cumpărătorilor, respectiv încasându-se un preț.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 67, art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

-art.67

“(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii și veniturile din profesii liberale, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.[...]

-art.68

(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. 68¹](#) și [69](#).

(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.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări și mecenat, conform legii, sau donații.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări servicii, venituri din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală realizate individual sau într-o formă de asocieră.

De asemenea se reține ca venitul net anual din activități independente se determină în sistem real pe baza datelor din contabilitate, ca diferența între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri.

Cu privire la înregistrarea în evidențele contabile a operațiunilor economice de către persoanele fizice impozabile din Ordinul nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă -Reglementări contabile privind contabilitatea în partidă simplă, cap.III” Norme generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile”, mai sus enunțat, se reține ca orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza evidențierii în contabilitatea în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

De asemenea se reține ca documentele justificative care se evidențiază în contabilitatea în partidă simplă angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, iar documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

-denumirea documentului;

-denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei care întocmește documentul;

-numărul documentului și data întocmirii acestuia;

-codul de înregistrare fiscală (când este cazul);

-menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele, prenumele și semnătura persoanei care a întocmit documentul, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Totodata se retine ca pentru evidențierea în contabilitatea în partidă simplă a operațiunilor efectuate se utilizează următoarele registre contabile: Registrul-jurnal de încasări și plăți și Registrul-inventar , care se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora, care trebuie ca fie astfel completate încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor economico-financiare efectuate. Registrul-jurnal de încasări și plăți servește la înregistrarea cronologică a tuturor sumelor încasate și plătite, atât în numerar, cât și prin conturi bancare iar Registrul-inventar servește la înregistrarea elementelor de natura activelor și datoriilor inventariate.

Cu privire la inventarierea patrimoniului din coroborarea art. 7 alin. (3) din Legea 82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare și pct.8 , 9 din Ordinul nr.170/2015 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind contabilitatea în partida simplă se reține ca persoanele care conduc contabilitatea în partidă simplă au obligația să efectueze inventarierea la începutul activității, cel puțin o dată pe an, precum și la încetarea activității, cu respectarea prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, 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.

După cum s-a arătat și mai sus în speta s-a constatat ca PFA X, ulterior datei de 31.03.2017 nu a mai ținut evidența de gestiune a mărfii și nu a efectuat inventarierea anuală a patrimoniului.

Din administrarea mijloacelor de probă respectiv din răspunsurile date de reprezentantul legal al contribuabilului la întrebările din Nota explicativă a organelor de inspecție fiscală rezulta ca PFA X nu a efectuat inventarierea anuală, ca singurul loc de depozitare a marfurilor comercializate este spațiul închiriat cu suprafața de 25 m² conform contractului de închiriere încheiat cu Societatea PF SRL care este insuficient depozitarii stocului scriptic de marfa; ca mai există marfuri deteriorate din cauza manipulării sau altor factori de natură neimputabilă depozitate la adresa ... iar valoarea acestora poate fi determinată din facturile de intrare întrucât entitatea nu a avut obligația evidenței stocurilor.

Se reține ca în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală s-au deplasat la punctul de lucru , unde au identificat câteva uși ce prezentau urme de montaj (spuma) fără a fi ambalate pentru care persoana impozabilă nu a prezentat

documente justificative din care sa reiasa ca au fost restituite de clienți respectiv procese verbale pentru marfa retrasa de la clienți nu ar fi corespuns calitativ.

De asemenea, nu au fost întocmite procese verbale sau alte documente cu privire la marfa degradata.

Deși contribuabilul declara ca marfa vizionata de organele de inspecție fiscala la punctul de lucru nu a fost facturata deoarece "ușile au fost retrase de la clienți din cauza unor defecțiuni tehnice" nu a fost returnata furnizorului deși prin contractul de vanzare- cumparare încheiat cu furnizorul Societatea D la cap. IV pct. 5 "Returul de marfa" sunt enumerate condițiile in care se poate returna marfa, respectiv daca marfa are vicii ascunse sau marfa este greu vandabila;

Mai mult, din informațiile furnizate de către contribuabil și documentele prezentate în timpul controlului, cu privire la modul de derulare a activității, s-a reținut ca pentru fiecare client contestatara, se deplaseaza la domiciliul acestuia și efectueaza măsurătorile necesare si apoi comanda produsele la furnizori ceea ce conduce la concluzia ca nu ar fi trebuit sa rămâne marfa în stoc care sa nu poata fi livrata.

Din analiza documentelor prezentate de contribuabil în timpul controlului s-a constatat ca :

-pentru anul 2017 (aprilie-decembrie) contribuabilul a achiziționat bunuri ... si a livrat bunuri ...;

-pentru anul 2018 contribuabilul a achiziționat bunuri ... si a livrat bunuri ...;

Din verificarea extraselor de cont s-a constatat ca pe parcursul întregii perioade verificate contribuabilul efectueaza numeroase depuneri de numerar în contul bancar cu explicatia"depuneri din vanzari" deși în perioadele respective în evidenta contabila nu înregistreaza incasari prin casa.

Spre exemplu:in perioada 01.07.2017-31.12.2017 contribuabilul a încasat conform documentelor emise în numerar suma de... iar depunerile de numerar în banca în aceeași perioada au fost în suma totala de ...lei, mai mare decât încasările în numerar ; în anul 2018 depunerile de numerar în contul bancar au fost în suma de .. lei iar veniturile incasate în numerar au fost în suma de ... lei conform evidentei contabile a contribuabilului.

Totodata din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca, în speta este vorba de marfa neimputabila, după cum sustine contestatara.

La art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

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

Dupa cum s-a aratat si la capitolul TVA contestatara nu face dovada cu documente ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ nu au mai putut fi valorificate si au fost distruse .

De asemenea, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei argumentul contestatarei potrivit caruia aceste bunuri ar fi fost degradate ca urmare a unei ploii torentiale sau a unui incendiu izbucnit la un spatiu invecinat in conditiile in care aceasta nu a prezentat documente in acest sens , nu a efectuat inventarierea bunurilor degradate si nu a facut dovada ca acestea nu au mai putut fi valorificate si au fost distruse.

Mai mult potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca nu sunt cheltuieli deductibile fiscal cheltuielile privind bunurile constatate lipsa in gestiune sau

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

degradate si neimputabile , daca inventarul nu este acoperit de o polita de asigurare iar in speta nu au fost prezentate documente in acest sens.

Avand in vedere ca in timpul controlului sau la contestatia formulata nu au fost prezentate documente din care sa rezulte cele sustinute in contestatie iar sarcina probei revine contribuabilului, argumentele prezentate de contestatara in sustinerea contestatiei urmeaza a fi respinse ca neintemeiate si nedovedite cu documente.

În conditiile in care din evidenta contabila a contribuabilului nu a rezultat stocul scriptic de marfa, faptul ca acesta nu a efectuat inventarierea anuala a stocului de marfa, ca nu au fost intocmite procese verbale privind marfa degradata, ca nu s-a facut dovada ca marfa degradata a fost distrusa respectiv ca marfa degradata si neimputabila ar fi fost acoperita de o polita de asigurare se retine ca in mod legal in temeiul prevederilor art.6, art.7 coroborat cu prevederile art. 106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala precum și prevederile Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala au procedat la refacerea evidentei contabile a contribuabilului, in vederea determinării stocului scriptic de marfa începând cu 01.04.2017 pana la data de 31.12.2018 precum și stabilirea prin estimare a mării lipsa în gestiune, care s-a constatat ca, de fapt, a fost comercializata iar veniturile încasate nu au fost inregistrate în evidentele contabile.

Se reține ca veniturile din vanzarea mărfurilor fara documente legale și neinregistrate în evidentele contabile, pe anii 2017 și 2018 sunt în valoare de ...lei și anume:

-pe anul 2017 au fost stabilite venituri impozabile suplimentare în valoare de ... lei;

-pe anul 2018 au fost stabilite venituri impozabile suplimentare în valoare de ... lei;

În consecinta, având în vedere ca argumentele prezentate de către contestatara, au fost analizate la pct.III, 1, lit.b) din prezenta deciziei și au fost respinse ca neintemeiate, ca nesustinite cu documente în conditiile în care la contestatia formulata nu au fost anexate documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei va menține ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la veniturile impozabile stabilite suplimentar pe anii 2017 și 2018 și va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la acest capăt de cerere.

b) Referitor la veniturile stabilite suplimentar pe anul 2017 și cheltuielile stabilite ca deductibile fiscal pe anul 2017 de către organele de inspectie fiscala, care au dus la stabilirea impozitului pe venit pe anul 2017 prin Decizia de impunere , contestata de către contribuabil, **cauza supusa solutionarii este dacă D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre PFA X cu privire la veniturile stabilite suplimentar pe anul 2017 și cheltuielile stabilite ca deductibile fiscal pe anul 2017, care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe venit pe anul 2017, contestat, in conditiile in care contestatara nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceste sume.**

In fapt, urmare verificarii, pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele deficiente privind venitul brut:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

-contribuabilul a diminuat în mod eronat venitul realizat din incasarea facturilor cu suma de ... lei.

În timpul controlului, contestatara a prezentat mai multe registre jurnale de incasari și plati întocmite electronic și anume pe perioada 01.01.2017-31.03.2017 , contribuabilul a prezentat un registru de incasari și plati cu venituri totale de ... lei. După refacerea înregistrărilor , fiind eliminate alimentările de cont sau alte venituri aferente activității (retragere numerar etc.) organele de inspectie fiscala au determinat pentru aceasta perioada un venit brut din incasari aferente activității în valoare de ... lei.

Dintr-un alt registru de incasari și plati întocmit pe perioada 01.04.2017-30.06.2017 , organele de inspectie fiscala au identificat venituri realizate în suma de .. lei.

Din registrul de incasari și plati întocmit pe perioada 01.07.2017-31.12.2017, organele de inspectie fiscala au identificat venituri realizate din incasarea facturilor emise în cadrul activității în valoare de ... lei.

Astfel venitul brut determinat de organul de inspectie fiscala a fost de ... lei fata de venitul brut în valoare de... lei declarat de către contribuabil pe anul 2017, rezultand astfel o diferența de ... lei reprezentând venit brut nedeclarat.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca contribuabilul a diminuat in mod eronat cuantumul cheltuielilor deductibile aferente anului fiscal 2017 cu suma de .. lei.

In declarația unica depusa pentru anul 2017, contribuabilul declara cheltuieli in suma de .. lei fara ca aceasta suma sa poata fi identificata cu plățile efectuate pe parcursul anului in interesul activității desfășurate. Contribuabilul nu a prezentat o situație fiscala sau registrul de evidenta fiscala din care sa poata fi identificata componenta cheltuielilor deductibile sau modul de stabilire a acestora.

Organele de inspectie fiscala, au procedat la refacerea evidentei contabile aferente anului 2017, in vederea identificării plăților efectuate in interesul afacerii, constatand plăți care constituie cheltuieli deductibile in suma totala de ... lei conform art.68 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata contestatara nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste venitul impozabil in valoare de ...lei stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala si nici cheltuielile deductibile in valoare de ... lei care au dus la stabilirea impozitului pe venit de plata pe anul 2017.

In drept, potrivit art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(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 speta, sunt incidente 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 aceasta, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

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 solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.**”*

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 sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, în afara de cazurile anume prevazute de lege.*"

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

Aceste prevederi legale care se coroboreaza si cu dispozitiile 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 si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

Se retine astfel ca, contestatarul 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 contestatarului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul cii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca PFA X nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste veniturile impozabile precum si cheltuielile deductibile fiscal care au dus la stabilirea suplimentara de plata a impozitului pe venit pe anul 2017, contestat iar organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care contesta si aceste sume in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile 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 PFA X cu privire la veniturile impozabile si cheltuielile deductibile fiscal care au dus la stabilirea suplimentara de plata a impozitului pe venit pe anul 2017, contestat.

În ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2017 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 , contestat de catre contribuabil, mentionam:

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pe anul 2017, contribuabilul a depus la organul fiscal teritorial, declarația privind veniturile realizate pe anul 2017 (declarația, unica), înregistrata , prin care a declarat... :

Având în vedere ca pe perioada 01.01.2017-31.12.2017 s-au stabilit venituri impozabile și cheltuieli deductibile suplimentare se reține ca în mod legal, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea venitului net.

În conformitate cu prevederile art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, :

“(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. 68^1](#) și [69](#).

(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;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

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 efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;

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

i) să reprezinte contribuții de asigurări sociale plătite la sistemele proprii de asigurări sociale și/sau contribuții profesionale obligatorii plătite, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;

j) să fie efectuate în scopul desfășurării activității și reglementate prin acte normative în vigoare;[...]

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.[...]

(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.”

Astfel, pe anul 2017, în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit venit net impozabil fata de pierderea fiscala declarata de catre PFA X.

În condițiile în care prin prezenta decizie s-a respins contestația formulată de către contestatara cu privire la venitul impozabil stabilit suplimentar și s-a respins contestația ca nemotivată cu privire la venitul impozabil și cheltuielile deductibile stabilite suplimentar, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de contribuabil și au stabilit un venit net impozabil.

Se reține că în conformitate cu prevederile art.68 alin.(5) lit.I) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare pe anul 2017:

“Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:[...]

l) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii, potrivit legii, datorate de către contribuabil în limitele stabilite potrivit prevederilor titlului V - Contribuții sociale obligatorii, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual și/sau într-o formă de asociere. Deducerea cheltuielilor respective se efectuează de organul fiscal competent la recalcularea venitului net anual/pierderii nete anuale, potrivit prevederilor art. 75;”;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

astfel ca, organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate cheltuielile cu contributiile sociale obligatorii si au determinat venit impozabil suplimentar asupra caruia au stabilit impozit pe venit aplicand cota de 16%, conform prevederilor art.64 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2018 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 , contestata de catre contribuabil, mentionam:

Din declaratia unica depusa de contribuabil pe anul 2018, înregistrată la organul fiscal teritorial , situatia fiscala a PFA se prezinta astfel...:

Având în vedere ca , pe perioada 01.01.2018-31.12.2018, organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate au determinat venitul net impozabil ...

Se retine ca , organele de inspectie fiscala au admis la deductibilitate numai cheltuielile cu contributiile de asigurari sociale si au stabilit impozit pe venit asupra venitului net impozabil .

In conformitate cu prevederile art.68 alin.(5) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe anul 2018:

“Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:[...]”

k) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate în calitate de angajatori, potrivit [titlului V](#);”

Potrivit prevederilor titlului V, art.135 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“În sensul prezentului titlu, contribuțiile sociale definite la [art. 2](#) alin. (2) sunt contribuții sociale obligatorii.”

iar la art.2 din același act normativ :

“(2) Contribuțiile sociale obligatorii reglementate prin prezentul cod sunt următoarele:

a) contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;

b) contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;

c) contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca pe anul 2018 organele de inspectie fiscala au stabilit si contributi de asigurari sociale de sanatate pentru care contribuabilul are dreptul la deducerea cheltuielilor cu aceasta suma astfel ca venitul net impozabil este de ...

In conformitate cu prevederile art.64 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal pe anul 2018:

“(1) Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;”

astfel ca pentru anul 2018 , contribuabilul datoreaza bugetului de stat impozit pe venit

Pentru diferenta de impozit pe venit se va admite contestatia contribuabilului.

In consecinta , avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei, 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 contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.

(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.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre PFA X cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice .

Totodata se va admite partial contestatia formulata de catre PFA X cu privire la impozitul pe venit aferent anului 2018 , stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si de asemenea se va anula partial actul administrativ fiscal contestat cu privire la suma reprezentand impozit pe venit aferent anului 2018.

3.Referitor la contributiile de asigurari sociale de sănătate stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala 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 PFA X , **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte dacă contribuabilul datorează bugetului de stat contribuții pentru asigurările sociale de sănătate aferente veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente, în condițiile în care s-a constatat ca aceasta a depășit plafonul de impozitare prevăzut de lege.**

În fapt, urmare verificarii s-a constatat ca pentru perioada 2017 – 2018, PFA X avea obligația de plată a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate, în conformitate cu prevederile art. 153, art. 155, alin (1) lit c), art. 156, art. 170, art. 175. din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Conform constatarilor de la capitolul impozit pe venit din activități independente , pentru anul 2017 organele de inspectie fiscala au determinat o baza de impozitare

pentru calculul contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru care PFA X datorează bugetului asigurărilor sociale, contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Pe anul 2018, conform constatarilor de la capitolul impozit pe venit din activități independente, organele de inspecție fiscală au determinat un venit net impozabil și au stabilit contribuții de asigurări sociale de sănătate.

În contestația formulată referitor la acest capăt de cerere, contestatara susține că, nu datorează bugetului de stat contribuțiile de asigurări sociale de sănătate stabilite pe anul 2017 și 2018 pe motiv că veniturile impozabile stabilite de organele de inspecție fiscală prin estimare nu sunt reale în condițiile în care sunt legate de inexistența unor operațiuni de vânzare-cumpărare bunuri prezumate a fi efectuate în perioada 01.01.2016-31.12.2018, fără a exista niciun indiciu/proba/temei în acest sens.

În drept, pe anul 2017 sunt aplicabile prevederile art.153, art.155, art.156, art.170 și art.175 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

-art.153

“(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români cu domiciliul sau reședința în România;”

-art.155

“(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:[...]

c) venituri din activități independente, definite conform art. 67;”

-art.156

“Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;”

-art.170

“(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.”

-art.175

“(1) Veniturile care reprezintă baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt cele din declarația de venit estimat/norma de venit prevăzută la [art. 120](#) sau din declarația privind venitul realizat prevăzută la [art. 122](#), după caz.

(2) Pentru anul fiscal 2016, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit, pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la [art. 156](#) lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la [art. 170](#) - 173, după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere. Baza lunară de calcul astfel evidențiată nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă venitul pentru care se calculează contribuția este singurul realizat.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt contribuabili la sistemul de asigurări sociale de sănătate.

Baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale.

Pe anul 2018, art.156, art.170, art.174 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal s-au modificat prin O.U.G. 79/ 2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în sensul ca:

-art.156

“Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.”

-art.170

“(1) Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120. [...]

(4) Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b) - h) o reprezintă echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120.”

-art.174

“Stabilirea, declararea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la [art. 155 alin. \(1\) lit. b\) - h\)](#)

(1) Contribuția de asigurări sociale de sănătate se calculează de către contribuabilii prevăzuți la [art. 170 alin. \(1\)](#) prin aplicarea cotei de contribuție prevăzute la [art. 156](#) asupra bazei anuale de calcul menționate la [art. 170 alin. \(4\)](#).”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca pe anul 2018, baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele care realizează venituri din activități independente, o reprezintă echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației respectiv 22.800 lei (1900 lei salariul minim brut x12 luni) iar cota de impozitare este de 10%.

Având în vedere că prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a respins contestația formulată de contribuabil cu privire la venituri impozabile stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală pe anii 2017 și 2018 se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit contribuțiile de asigurări sociale de sănătate asupra venitului net impozabil aplicând cota de 5,5 % prevăzută de lege.

De asemenea se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit contribuțiile de asigurări sociale de sănătate asupra bazei impozabile reprezentând echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în condițiile în care s-a constatat că persoana impozabilă pe anul 2018 a realizat venituri impozabile peste plafonul impozabil prevăzut de lege.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul prezidentului Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către PFA X cu privire la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice .

4.În ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale, stabilite de plată, de organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice contestată de către PFA X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă contribuabilul datorează bugetului asigurărilor sociale contribuții de asigurări sociale pentru veniturile realizate din activități independente pe anul 2017 și 2018.**

În fapt, urmare verificării pe anul 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net iar conform prevederilor art. 148 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, contribuabilul datorează CAS .

Pentru anul 2017 AJFP nu a emis decizie de impunere cu privire la contribuția la asigurări sociale în condițiile în care PFA X a declarat pierdere fiscală.

Pe anul 2018, PFA X nu a declarat contributiile de asigurari sociale prin declarație unica în condițiile în care a declarat venitul net, care nu depășea plafonul minim prevăzut de lege.

Conform constatarilor de la capitolul impozit pe venit din activități independente, pentru anul 2018, organele de inspectie fiscala au determinat un venit impozabil iar în conformitate cu prevederile art. 148 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au stabilit în sarcina contribuabilul contribuției de asigurari sociale de stat.

În contestatia formulata, contestatara sustine ca nu datorează bugetului de stat contributiile de asigurari sociale stabilite pe anul 2017 si 2018 pe motiv ca veniturile impozabile stabilite de organele de inspectie fiscala prin estimare nu sunt reale în condițiile în care sunt legate de inexistenta unor operațiuni de vanzare cumparare bunuri prezumate a fi efectuate în perioada 01.01.2016-31.12.2018, fără a exista niciun indiciu/ proba/ temei în acest sens.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.136, art.137, art.138, art.148, art.151, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

-art.136

“Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;”

-art.137

“(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la [art. 136](#), datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:[...]

b) venituri din activități independente, definite conform [art. 67](#);”

-art.138

“Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

-art.148

“(3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.”

-art.152

“(1) Definitivarea contribuției de asigurări sociale în cazul veniturilor determinate în sistem real se efectuează în baza declarației privind venitul realizat prevăzute la [art. 123](#).

(2) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală, pe baza declarației menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei individuale sau a cotei integrale de contribuție, conform opțiunii exprimate, prevăzute la [art. 138](#), asupra bazei de calcul prevăzute la [art. 148](#) alin. (3), cu încadrarea acesteia în plafonul minim și maxim.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt contribuabili la sistemul de asigurări sociale .

Se reține ca, obligațiile anuale de plată ale contribuțiilor de asigurări sociale se determină de organul fiscal competent prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei individuale sau a cotei integrale de contribuție, conform opțiunii exprimate.

Baza de calcul a contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea.

Se reține ca baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Pe anul 2018, prevederile art.138 și art.148 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal s-a modificat prin OUG nr.79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în sensul ca:

-art.138

“Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi;”

-art.148

“(1) Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b) și b¹), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale, dacă estimează pentru anul curent venituri nete a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120.[...]

(4) Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor care realizează veniturile prevăzute la art. 137 alin. (1) lit. b) și b¹),

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120.”

După cum s-a arătat și la capitolul „Impozit pe venit” urmare analizării documentelor prezentate de către contribuabil organele de inspectie fiscala au stabilit un venit net impozabil în anul 2017 și pe anul 2018.

Prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a analizat la capitolul „Impozit pe venit” contestatia formulata de către PFA X cu privire la venitul impozabil stabilit suplimentar pe anul 2017 și 2018 și a respins contestatia ca neintemeiata, argumentele contestatarei nefiind de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate și faptul ca în speta nu a fost emisa o decizie de impunere anuala în conditiile în care contribuabilul a depus declaratia privind venitul realizat pe anul 2017 prin care a declarat pierdere fiscala iar pe anul 2018 a declarat un venit impozabil sub plafonul prevăzut de lege, se reține ca în mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit, pe anul 2017, asupra bazei impozabile, contribuții de asigurări sociale prin aplicarea cotei de 10,5%; de asemenea se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala în mod legal au stabilit, pe anul 2018 asupra bazei impozabile contribuții de asigurări sociale prin aplicarea cotei de 25% în conditiile în care s-a constatat ca veniturile realizate sunt mai mari decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară.

În aceste condiții, în 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 contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

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:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre PFA X cu privire la contributiile de asigurari sociale stabilite suplimentar pe anii 2017 si 2018, 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.

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

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata și nemotivata a contestatiei formulata de către PFA 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 și 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 obligatii fiscale principale , care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit aferent anilor 2017 si 2018;
- contributii de asigurari sociale de sanatate aferente anilor 2017 si 2018;
- contributii de asigurari sociale aferente anilor 2017 si 2018;

2.Admiterea partiala a contestatiei formulata de către PFA 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 impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2018.

Anularea partiala a 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 impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2018.

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