

DECIZIA NR. 3200/2017
privind soluționarea contestației formulate de
BD Întreprindere Individuală din mun. X, județul X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 54540/2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Serviciul Juridic, prin adresa BVR_JRD nr. 2335/03.11.2016 înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 3200/04.11.2016, cu privire la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de BD Întreprindere Individuală, C.U.I. X, având domiciliul fiscal în mun. X, str. X, nr. 132, jud. X.

Contestația, înregistrată la D.G.F.P. X sub nr. 47459/21.09.2012, a fost formulată împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr. X3/13.08.2012, nr. X4/13.08.2012 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X5/13.08.2012, acte emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012 și are ca obiect suma totală de **S lei reprezentând:**

- V lei impozit pe venit;
- T lei TVA;
- DT lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- DV lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- PV lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport cu data comunicării Deciziilor de impunere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr. X3/13.08.2012, nr. X4/13.08.2012, nr. X5/13.08.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012, respectiv data de **23.08.2012**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei și data înregistrării contestației la D.G.F.P. Brașov, respectiv data de **21.09.2012**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Contestația este formulată și semnată de avocat ȚT, fiind anexată în original Împuternicirea avocațială seria BV nr. 061219/2012.

Prin Decizia nr. 580/2013, D.G.F.P. Brașov- Biroul de Soluționare a Contestațiilor a dispus suspendarea soluționării cauzei cu privire la suma totală de S lei reprezentând impozit pe venit și TVA cu accesoriile aferente, stabilită suplimentar prin Deciziile de impunere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr. X3/13.08.2012, nr. X4/13.08.2012 și nr. X5/13.08.2012, contestate de BD Întreprindere Individuală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor menționate în decizia mai sus menționată.

Prin adresa BVR_JRD nr. 2335/03.11.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov-Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 3200/04.11.2016, Serviciul Juridic, a înștiințat cu privire la faptul că Dosarul nr. X/P/2011 în care d-na BD era cercetată pentru infracțiunea de „evaziune fiscală” a fost soluționat definitiv prin Încheierea nr. 74/Camera Preliminară din 29.09.2016 pronunțată de Tribunalul X, în sensul că a fost respinsă plângerea formulată de petenta D.G.R.F.P. Brașov împotriva Ordonanței de clasare din 24.02.2016 dată în dosarul penal X/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X menținută prin Ordonanța Prim Procurorului din 24.05.2016.

La dosarul contestației se află anexată Încheierea nr. 74/Camera Preliminară/29.09.2016 pronunțată de Tribunalul X, Ordonanța de clasare din 24.02.2016, Ordonanța Prim Procurorului din 24.05.2016 și Raportul de constatare în dosarul X/P/2011 încheiat în data de 07.04.2015.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 277, alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 10.2 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **BD Întreprindere Individuală** din mun. X, jud. X, prin avocat ȚT.

I. Prin contestația formulată, BD ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ din mun. X, jud. X, solicită anularea Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr. X3/13.08.2012, nr. X4/13.08.2012, Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X5/13.08.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012, acte emise de către D.G.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală.

Petenta consideră că organul de inspecție fiscală a făcut constatări care nu respectă prevederile legale și că sumele calculate ca obligații de plată către bugetul de stat nu sunt corect determinate, motiv pentru care solicită anularea actelor fiscale.

I.1. Aspecte procedurale

Petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au respectat termenul prevăzut la art. 104, alin. 1, din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru efectuarea inspecției fiscale, având în vedere faptul că nu are sedii secundare activitatea desfășurându-se doar la punctul de lucru din mun. X, Calea X nr. 66.

Referitor la perioada verificată, contestatoarea precizează că, chiar dacă au același obiect de activitate, persoana fizică autorizată care și-a desfășurat activitatea în baza Autorizației nr. 301/31.03.2005 (și care radiază fiind nici nu mai poate forma obiectul unei inspecții fiscale) și întreprinderea individuală (care își desfășoară activitatea în baza rezoluției nr. 5817/11.12.2009) sunt două entități diferite și că extinderea inspecției fiscale și asupra activității persoanei fizice autorizate nu se justifică având în vedere că IPJ X a solicitat verificarea fiscală a I.I. BD.

I.2. Pe fond

În motivarea contestației societatea aduce următoarele argumente:

- Echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare procesele verbale de perisabilități și a estimat sumele pe care ar fi trebuit să le încaseze din vânzarea mărfurilor, deși aceste perisabilități au fost înregistrate la venituri;
- Organele de control nu au ținut cont de procesele verbale de perisabilități deoarece au fost întocmite ulterior, cu toate că ele au fost cele care au dispus refacerea evidenței contabile;
- Deși se reține că spațiul de depozitare este insuficient raportat la rulajul mărfurilor, că este vorba despre mărfuri perisabile și că inventarele s-au efectuat iarna, nu se admite că au existat perisabilități;
- Perisabilitățile peste valoarea deductibilă au fost incluse în sumele impozabile;
- Organele de control nu probează că produsele au fost livrate dar că nu au fost evidențiate în documente financiar-contabile și nu precizează care este situația concretă care a impus estimarea bazei de impunere;
- Au existat mari cantități de produse care s-au deteriorat, care au fost evidențiate în procese verbale de perisabilități și care au fost incluse la venituri impozabile.

II. Prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de

plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr. X3/13.08.2012, nr. X4/13.08.2012 și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X5/13.08.2012, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina BD ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ **TVA în sumă totală de T lei**, perioada supusă verificării fiind 01.08.2008-31.05.2012 și **impozit pe venit în sumă totală de V lei** aferent perioadei 01.01.2007- 31.12.2011. Pentru aceste obligații fiscale principale, tot prin deciziile contestate, au fost calculate **accesorii în sumă totală de X lei**.

În perioada verificată contribuabila a desfășurat activități de comerț cu amănuntul prin standuri și piețe și comerț cu ridicata al fructelor și legumelor și începând cu data de 20.02.2008 trece la forma de impunere în sistem real.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012, la solicitarea Inspectoratului General al Poliției Române, în perioada 06.03.2012- 09.08.2012 a fost efectuată la BD ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ o inspecție fiscală având ca obiect verificarea impozitului pe venit și a TVA. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 08.03.2012- 03.05.2012 pentru îndeplinirea celor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv pentru refacerea documentelor.

Din data de 11.12.2009, în conformitate cu OUG 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, contribuabila își schimbă forma de organizare din PFA în I.L., conform rezoluției nr. 5817/11.12.2009 emisă de ORC de pe lângă Tribunalul X.

În urma verificărilor efectuate, echipa de control a constatat următoarele aspecte:

- pentru anul fiscal 2008 unele documente au fost pierdute și evidența contabilă în partidă simplă nu a fost ținută în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;

- pentru anul fiscal 2009, față de declarația anuală de venit depusă de contribuabilă, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele diferențe: suma declarată la venituri în Declarația anuală de venit este mai mică decât încasările obținute și înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, cu V1 lei iar suma declarată la cheltuieli este mai mică cu V2 lei reprezentând plăți efectuate și înregistrate în Registrul Jurnal de încasări și plăți;

- pentru anul 2010 în urma analizei documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală, s-a constatat că evidența contabilă în partidă simplă nu a fost ținută în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1040/2004 privind aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii Nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Ca urmare a deficiențelor constatate, echipa de inspecție fiscală a emis Dispoziția de măsuri nr. 10/09.03.2012 în vederea reconstituirii documentelor pierdute precum și a refacerii evidenței contabile pe perioada 2008- 2010 și conform prevederilor art. 2 lit. b) din OMFP nr. 14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, a suspendat inspecția fiscală.

La reluarea inspecției organele de control au constatat că evidența contabilă în partidă simplă refăcută nu respectă în totalitate prevederile OMFP nr. 1040/2004 iar pentru determinarea bazei de impunere s-a procedat la estimarea acesteia conform prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 94 din OG nr. 92/2003 și ale pct. 91.4, pct. 91.5 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, au fost identificate acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

De asemenea, s-a constatat că stocurile de marfă din evidențele scriptice și din

inventarele anuale prezentate de contribuabilă, a crescut semnificativ comparativ cu spațiul de depozitare (80 mp) deținut doar din 2010, insuficient pentru cantitățile de marfă consemnate în evidențe, existând suspiciunea că stocurile înregistrate în evidențele prezentate de contribuabilă de V3 kg la 31.12.2010 și de V4 kg la 31.12.2011, nu sunt reale, mărfurile fiind livrate la beneficiari fără documente justificative.

Pentru deficiențele constatate și consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012 organul de inspecție fiscală a calculat următoarele obligații suplimentare de plată:

- impozit pe venit suplimentar pentru anul 2008 în sumă de V5 lei, dobânzi aferente în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr. X1/13.08.2012;

- impozit pe venit suplimentar pentru anul 2009 în sumă de V6 lei, dobânzi aferente în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr. X2/13.08.2012;

- impozit pe venit suplimentar pentru anul 2010 în sumă de V7 lei, dobânzi aferente în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr. X3/13.08.2012;

- impozit pe venit suplimentar pentru anul 2011 în sumă de V8 lei cu dobânzi aferente în sumă de X lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. X4/13.08.2012;

- TVA de plată aferentă perioadei 01.08.2008-31.05.2012 în sumă de T lei cu dobânzi/majorări de întârziere în sumă de DT lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. X5/13.08.2012.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documente existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Aspecte procedurale

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestată pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată.

III.1.1. Referitor la susținerea petentei că nu a fost respectată perioada maximă prevăzută de lege pentru efectuarea inspecției fiscale

În fapt, la solicitarea Inspectoratului General al Poliției Române, în perioada 06.03.2012- 09.08.2012 a fost efectuată la BD ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ o inspecție fiscală având ca obiect verificarea impozitului pe venit și a TVA. Inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 08.03.2012- 03.05.2012 pentru îndeplinirea celor dispuse prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, respectiv pentru refacerea documentelor. Rezultă că pentru efectuarea inspecției la acest contribuabil au fost alocate 101 zile. De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală se precizează că societatea are declarat punct de lucru în mun. X, str. Calea X nr. 66 din data de 17.10.2010, în acest sens fiind depusă la organul fiscal cu atribuții de administrare competent, „Declarația privind sediile secundare” nr. 90268/17.10.2010.

În susținerea contestației, petenta afirmă că nu a fost respectat termenul de efectuare a unei inspecții fiscale de 3 luni și că invocarea de către organele de control a prevederilor art. 104 alin. 2 din Codul de procedură fiscală nu este corectă deoarece nu deține sedii secundare. Referitor la acest aspect societatea afirmă că își desfășoară activitatea doar la adresa din mun. X, Calea X nr. 66, unde la ORC a declarat punct de lucru și că la sediul profesional este amenajat exclusiv biroul de coordonare a activității.

În drept, dispozițiile art. 104, alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, invocat de petentă, statuează că:

„art. 104 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

[...]"

iar la art. 74 - Declararea filialelor și sediilor secundare din același act normativ este precizat că:

„(3) În sensul prezentului articol, prin sediu secundar se înțelege un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea contribuabilului, cum ar fi: birou, magazin, atelier, depozit și altele asemenea.”

De asemenea, în Legea societăților nr. 31/1990 la art. 43, legiuitorul precizează că:

„(3) Celelalte sedii secundare - agenții, puncte de lucru sau alte asemenea sedii - sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților și se menționează numai în cadrul înmatriculării societății în registrul comerțului de la sediul principal.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate precum și definiția Punctului de lucru dată de Dicționarul juridic: “Punct de lucru- Sediul secundar al unei societăți comerciale. Locație în care își desfășoară activitatea PFA-urile, II -urile sau IF-urile, în cazurile în care aceasta nu se desfășoară exclusiv la sediul profesional”, se constată că punctul de lucru este în fapt un sediu secundar iar contribuabilul își poate desfășura integral activitatea la sediul secundar.

Astfel, contrar susținerilor petentei, se constată că acesta deține un sediu secundar, iar prevederile legale recomandă, în cazul contribuabililor care dețin sedii secundare, o durată de 6 luni pentru realizarea inspecției fiscale, cu precizarea că perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu se iau în calculul duratei acesteia.

De altfel, se constată că termenul de 3 luni/6 luni prevăzut la art. 104 din Codul de procedură fiscală pentru durata efectuării inspecției fiscale, este un termen de recomandare, având ca scop minima afectare a activității contribuabilului, iar în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens, depășirea lui nu este sancționată cu nulitatea absolută a deciziei de impunere emisă în urma inspecției. Prin urmare, câtă vreme obligațiile fiscale stabilite în sarcina contribuabililor în urma unei inspecții fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligația constituțională să contribuie, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, fără ca o atare contribuție să fie considerată ca o vătămare a drepturilor și intereselor lor legitime.

Se reține că, sancționarea cu nulitatea unui act administrativ fiscal a fost prevăzută de legiuitor la art. 46 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

“Art. 46. – Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textul de lege antecitat rezultă că legiuitorul precizează în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală, iar termenul reglementat la art. 104 nu este enumerat ca motiv de nulitate absolută. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, situație care nu este aplicabilă în speță.

În cauză, sunt incidente prevederile art. 175 din Noul Cod de procedură civilă aprobat prin legea nr 134/2010, potrivit căruia:

“Art. 175 Nulitatea actelor de procedură

Nulitatea condiționată

(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”

Astfel spus, rezultă că încălcarea termenului prevăzut la art. 104 din Codul de procedură fiscală poate atrage doar nulitatea virtuală a actului administrativ fiscal, care poate surveni numai în cazul producerii unei vătămări împotriva contribuabilului vizat.

Cum, în cauză, societatea comercială reclamantă nu a probat existența vreunei vătămări cauzată de durata inspecției fiscale și nici nu a invocat o astfel de vătămare, care să nu poate fi înlăturată decât prin desființarea actului administrativ întocmit, acest motiv de nelegalitate a Deciziilor de impunere nu poate fi reținut.

III.1.2. Referitor la susținerea petentei că activitatea desfășurată de persoana fizică autorizată nu mai poate fi verificată deoarece entitatea a fost radiată

În fapt, inspecția fiscală la BD Întreprindere Individuală s-a desfășurat la cererea Inspectoratului de Poliție X-Serviciul de Investigare a Fraudelor, transmisă prin adresa nr. 59924/23.01.2012 și a vizat perioada 01.01.2007-31.12.2011 pentru impozitul pe venit și 01.08.2008- 31.05.2012 pentru TVA.

Referitor la perioada verificată, contestatoarea precizează că persoana fizică autorizată și-a desfășurat activitatea în baza Autorizației nr. 301/31.03.2005 și este radiată astfel că nu mai poate forma obiectul unei inspecții fiscale, precum și faptul că deși au același obiect de activitate, întreprinderea individuală (care își desfășoară activitatea în baza rezoluției nr. 5817/11.12.2009) și persoana fizică autorizată sunt două entități diferite, motiv pentru care consideră că nu se justifică extinderea perioadei verificate și asupra persoanei fizice autorizate, având în vedere că IPJ X a solicitat verificarea fiscală a I.I. BD.

În drept, Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, modificată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 38/2009, a prevăzut că:

„art. 39

(2) Persoanele fizice și asociațiile familiale autorizate și înregistrate în registrul comerțului în temeiul unor acte normative anterioare prezentei ordonanțe de urgență pot funcționa în baza certificatului de înregistrare, emis de oficiul registrului comerțului de pe lângă tribunal, o perioadă de 2 ani de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.

(3) Până la împlinirea termenului de 2 ani, persoanele prevăzute la alin. (2) vor opta pentru desfășurarea activității în una dintre formele prevăzute de prezenta ordonanță de urgență. Dispozițiile cap. II se aplică în mod corespunzător.

(4) Persoanele prevăzute la alin. (2) care nu și-au exercitat dreptul de opțiune își încetează activitatea și vor fi radiate din registrul comerțului, din oficiu, fără nicio altă formalitate.”

Astfel se constată că sunt radiate din registrul comerțului doar Persoanele fizice și asociațiile familiale autorizate care nu și-au exercitat dreptul de opțiune în termenul de 2 ani.

Se reține, că în baza acestor prevederi legale, în data de 19.12.2009, deci în termenul de 2 ani prevăzut de OUG 44/2008, d-na BD a depus la ORC de pe lângă Tribunalul X, cererea nr. 109948 prin care solicită înregistrarea în registrul comerțului a mențiunilor pentru BD Persoană fizică autorizată referitoare la: text obiect de activitate, cod obiect de activitate, **schimbare formă de organizare**, alte mențiuni. Drept urmare, prin Rezoluția nr. 5817/11.12.2009, asupra cererii nr. 109948/09.12.2009 formulată de BD privind înregistrarea în registrul comerțului a mențiunilor pentru BD PFA, s-a admis cererea și s-a dispus **completarea obiectului de activitate, transformarea formei de organizare din PFA în I.I.**

Susținerea că BD Persoană fizică autorizată nu a fost radiată și că are loc doar o schimbare a formei de organizare, este confirmată și de faptul că BD Întreprindere Individuală are același număr de ordine în registrul Comerțului FX/489/2005 și CUI X (din 01.01.2007) ca și BD PFA.

Astfel, contrar susținerilor petentei că BD PFA și BD II sunt „două entități diferite” și că BD PFA a fost radiată, se constată că în fapt este vorba de aceeași entitate fiscală, cu același cod fiscal și același nr. de înregistrare la registrul comerțului, astfel că în mod legal organele de control au efectuat verificări și asupra perioadei în care persoana fizică a desfășurat activitate sub denumirea de BD PFA și au considerat că petenta avea obligația să se înregistreze ca plătitoare de TVA din anul 2008, în care a depășit plafonul de la care era obligatorie înregistrarea în scopuri de TVA și funcționa ca BD PFA.

De altfel, referitor la procedura de efectuare a inspecției fiscale, în Titlul VII- Inspecția fiscală din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a prevăzut că:

„art. 98 **Perioada supusă inspecției fiscale**

[...]

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;”

art. 102 **Comunicarea avizului de inspecție fiscală**

4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

[...]

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

De asemenea, referitor la termenul de prescripție, același act normativ prevede la art. 91 următoarele:

„art. 91 **Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale**

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, organele de control nu au emis Avizul de inspecție fiscală, deoarece verificările au fost efectuate la solicitarea organelor de cercetare din cadrul I.P.J. X, situație în care sunt incidente prevederile art. 102, alin. 4, lit. b) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală citat mai sus. De asemenea, deoarece din verificarea documentelor prezentate au rezultat indicii privind diminuarea obligațiilor fiscale, organele de control au extins perioada de verificat, care inițial a vizat anii 2008-2010, pentru termenul de prescripție de 5 ani, astfel că inspecția fiscală a fost efectuată pentru impozitul pe venit din intervalul 01.01.2007-31.12.2011 și pentru TVA aferentă perioadei 01.08.2008- 31.05.2012.

Față de cele anterior prezentate, deoarece excepțiile de procedură invocate de petentă sunt neîntemeiate, organul de soluționare va proceda la analiza celorlalte motive de fapt și de drept la care petenta face referire în contestație, referitor la impozitul pe venit, TVA și accesoriile aferente.

III.2. Pe fond

III. 2.1. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată în sumă totală de V lei (V5 lei aferent anului 2008, V6 lei aferent anului 2009, V7 lei aferent anului 2010, V8 lei aferent anului 2011) pentru care s-au calculat accesorii în sumă totală de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă prin Deciziile de impunere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr. X3/13.08.2012 și nr. X4/13.08.2012, în mod corect și legal organul fiscal a stabilit diferența de impozit pe venit în sumă de V lei, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată.

În fapt, ca urmare a verificărilor efectuate de Garda Financiară Brașov la II BD, s-a constatat că în evidențele contabile ale contribuabilei nu au fost înregistrate toate veniturile din vânzări de mărfuri, fiind astfel prejudiciat bugetul de stat. Drept urmare, prin adresa nr. 805429/03.06.2011 transmisă Parchetului de pe lângă Judecătoria Brașov, Garda Financiară Brașov a formulat sesizare penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 alin. 1 lit. (b) din Legea 241/2005.

În vederea completării dosarului penal nr. X/P/2011, deschis ca urmare a sesizării transmise Garda Financiară X, IPJ Brașov- Serviciul de Investigare a Fraudelor, a solicitat cu adresa nr. 13019/13.02.2012, efectuarea unei inspecții fiscale la I.I. BD.

În urma verificărilor efectuate a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.

X6/13.08.2012, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr.X3/13.08.2012, nr.X4/13.08.2012 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X5/13.08.2012, care fac obiectul contestației înregistrată la DGFP X cu nr. 47459/21.09.2012.

Având în vedere că cercetările penale efectuate de IPJ X- Serviciul de Investigare a Fraudelor nu erau finalizate, prin Decizia nr. 580/30.04.2013 organele de soluționare a contestației competente au suspendat soluționarea contestației nr. 47459/21.09.2012, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea.

Deoarece Dosarul nr. X/P/2011, în care d-na BD era cercetată, a fost soluționat definitiv prin Încheierea nr. 74/Camera Preliminară/29.09.2016 pronunțată de Tribunalul X, în sensul că a fost respinsă plângerea formulată de petenta D.G.R.F.P. X împotriva Ordonanței de clasare din 24.02.2016 dată în dosarul penal X/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X menținută prin Ordonanța Prim Procurorului din 24.05.2016, prin prezenta se va trece la soluționarea contestației având în vedere toate documentele aflate la dosarul cauzei.

Menționăm că prin Ordonanța de clasare din 24.02.2016 dată în dosarul penal X/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X, s-a dispus clasarea cauzei întrucât „faptele nu sunt prevăzute de legea penală”, procurorul din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X considerând că „nu se poate pune în mișcare acțiunea penală cu privire la săvârșirea infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. b din Legea 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. 1 Cod penal, în cauză fiind aplicabil principiul „in dubio pro reo”, neputând fi stabilit cu certitudine faptul că suspecta BD a procedat la comercializarea cantității de fructe și legume care nu se mai regăsea în soldul factic de mărfuri al societății.”

Se reține că în Încheierea nr. 74/Camera Preliminară/29.09.2016 pronunțată de Tribunalul X, în sensul că a fost respinsă plângerea formulată de petenta D.G.R.F.P. Brașov împotriva Ordonanței de clasare din 24.02.2016 dată în dosarul penal X/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X menținută prin Ordonanța Prim Procurorului din 24.05.2016, cu privire la susținerea DGRFP X că prejudiciul ar fi mai mare decât cel reținut prin ordonanța de clasare, instanța a subliniat că organul de cercetare penală este cel care încadrează juridic fapta, este cel care stabilește limitele cercetării, iar în raport cu acesta se stabilește și eventualul prejudiciu care ar putea forma obiectul cauzei; pentru restul sumelor de bani pretinse cu titlu de pretenții există alte căi legale, respectiv în situația în care se apreciază nerespectări ale dispozițiilor fiscale se poate urma partea civilă, cu toate consecințele ce decurg de aici.

Totodată, din analiza Raportului de constatare din data de 07.04.2015, încheiat la II BD în faza cercetărilor din Dosarul nr. X/P/2011, se constată că nu poate fi reținut în soluționarea contestației deoarece conține neconcordanțe și a fost extins pentru o perioadă care nu a făcut obiectul inspecției fiscale, fapt sesizat și de organele de control în adresa 9200/18.11.2015 anexată la dosar. Astfel:

- prin Raport a fost determinat impozit pe venit și pentru anul 2012, perioadă fiscală care nu a făcut obiectul verificărilor inspectorilor fiscali;
- deși în Raportul întocmit se precizează că „putem trage concluzia că agentul economic în mod curent deține în stoc, marfă între 100.000 kg - 150.000 kg” respectiv că „marfa în cantitate de X kg a ieșit fără documente în perioada 01.01.2011-05.07.2012”, totuși inspectorul antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X consideră toate veniturile estimate din comercializarea stocului lipsă de X kg ca fiind aferente anului 2012, în condițiile în care stocul de marfă evidențiat de contribuabilă la 31.12.2011 este în cantitate de V4 kg;
- deși concluzionează că „I.I. BD în perioada 2008 - 2012, a achiziționat marfă constând în legume – fructe de pe piața internă și intracomunitară iar veniturile rezultate în urma acestei vânzări nu au fost evidențiate și declarate în întregime la organul fiscal competent”, inspectorul antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X nu face aplicarea art. 152 din Legea

571/2003 privind Codul fiscal și nu constată depășirea plafonului pentru aplicarea scutirii de TVA în anul 2008;

- în mod eronat inspectorul antifraudă consideră că petenta nu a depășit plafonul de 119.000 lei în cursul anului 2008, precizând în Nota la raportul încheiat la 07.04.2015 că „organul de inspecție fiscală a apreciat greșit prevederile art. 152, alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal”, eroare cauzată de desconsiderarea faptului că II BD a fost impozitată pe normă de venit până în 20.02.2008 când a trecut la forma de impunere în sistem real, fapt care impune aplicarea prevederilor art. 152 alin. (5) din Codul fiscal, conform cărora plafonul de scutire prevăzut se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

În cauză sunt aplicabile și prevederile art. 214 alin (4) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală care precizează:

"(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la **sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă."**

Conform prevederilor legale anterior menționate, organelor de soluționare a contestației le este opozabilă hotărârea definitivă a instanței penale **doar în situația în care se soluționează și acțiunea civilă în procesul penal și numai cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă în procesul penal.**

În cauza în speță, instanța penală s-a pronunțat doar pe latura penală și nu a soluționat și acțiunea civilă, în acest caz, hotărârea pronunțată nefiind opozabilă organelor de soluționare contestații.

În fapt, conform celor înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012 din verificările efectuate organele de control au constatat:

Referitor la anul 2008

Din data de 20.02.2008 contribuabila trece de la forma de impunere pe normă de venit la forma de impunere în sistem real. Drept urmare, pentru anul 2008 depune declarația 200 privind veniturile realizate din România, în care declară venituri în sumă de V9 lei, cheltuieli în sumă de V10 lei și un venit net anual de V11 lei. În baza acestei declarații a fost întocmită Decizia de impunere anuală fiind determinat un impozit pe venit aferent anului 2008 în sumă de X lei.

Pentru acest an contribuabilul nu a prezentat în totalitate la control documentele de evidență financiar –contabilă și nici nu a refăcut aceste documente la cererea organelor de control. Având în vedere acest aspect, determinarea bazei impozabile s-a efectuat prin estimare, fiind determinat un venit brut suplimentar în sumă de X1 lei și cheltuieli deductibile în sumă de X2 lei.

Astfel, din verificările efectuate asupra documentelor prezentate în corelație cu sumele declarate de contribuabil pentru anul 2008, s-au constatat următoarele:

- în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru luna iunie 2008 nu a fost înregistrat venitul în sumă de X3 lei, reprezentând contravaloare factură 0008/11.06.2008 încasată cu chitanța 8/11.06.2008;
- contribuabilul nu a înregistrat în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru luna aprilie 2008 suma de X2 lei reprezentând plata efectuată pentru care deține chitanța nr. 1/08/19.04.2008, aferentă facturii nr. 41/08/EU/19.04.2008 emisă de W sp. din Polonia
- în baza facturii nr. 41/08/EU/19.04.2008, emisă de W sp. din Polonia menționată mai sus, contribuabila a achiziționat 5.000 kg varză și 5.000 kg mere dar a prezentat facturi de livrare doar pentru cantitatea de 1.560 kg. mere. Drept urmare, pentru diferența de marfă pentru care nu au fost prezentate documente justificative pentru descărcarea din gestiune, organele de control au estimat venituri în sumă totală de X4 lei, utilizând metoda produsului pentru mere, unde se cunoștea prețul de vânzare și metoda marjei pentru varză;
- față de venitul brut declarat de petentă, a fost stabilit suplimentar venit în sumă de X1 lei, rezultând un venit brut aferent anului 2008 de X5 lei (V9 lei venituri declarate

și înregistrate + X3 lei venituri neînregistrate + X4 lei venituri estimate);

- a fost majorată valoarea cheltuielilor deductibile fiscal cu suma de X2 lei;

Drept urmare organele de control au determinat un venit net impozabil aferent anului 2008 în sumă de X6 lei, cu X7 lei mai mult decât suma declarată de petentă fiind determinat **impozit pe venit suplimentar de plată pentru anul 2008 în sumă de V5 lei**. Aferent acestuia au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 09.08.2012.

Referitor la anul 2009

Conform Declarației privind veniturile realizate depusă pentru anul 2009, contribuabila a declarat venituri brute în sumă de X8 lei, cheltuieli deductibile în sumă de X9 lei și pierdere fiscală în sumă de P1 lei.

Din analiza comparativă a declarației anuale cu Registrul- jurnal de încasări și plăți, organele de control au constatat:

- în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru anul 2009 contribuabila a înregistrat încasări în sumă totală de X10 lei, rezultând o diferență de V1 lei reprezentând încasări nedeclarate;
- au fost declarate cheltuieli cu V2 lei mai mici decât plățile înregistrate în Registrul- jurnal de încasări și plăți.

La cererea organelor de control, contribuabila a refăcut evidența contabilă aferentă anului 2009, dar în Registrul- jurnal de încasări și plăți refăcut a înregistrat încasări în sumă de doar X11 lei și plăți de X12 lei, diferențele fiind determinate de faptul că:

- la încasări nu au fost înregistrate chitanțe emise în sumă de X lei, evidențiate în Registrul prezentat inițial, dar a fost înregistrate perisabilități peste limita de deductibilitate prevăzută de lege de X lei;
- la plăți au fost înregistrate în plus chitanța nr. 02274/09.06.2008 pentru care contribuabila și-a exercitat dreptul de deducere prin înscrierea în Registrul- jurnal de încasări și plăți al anului 2008 și contravaloarea facturii 28/09/EU/23.02.2009 emisă de W din Polonia.

Având în vedere necorelațiile constatate, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului anului 2009 astfel:

- la încasări au considerat suma de X10 lei înregistrată în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat inițial;
- la plăți au majorat valoarea înregistrată în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat inițial cu suma de X lei reprezentând contravaloarea facturii 28/09/EU/23.02.2009 emisă de W din Polonia, rezultând plăți în sumă totală de X13 lei;
- aferent perisabilităților înregistrate în Procesul verbal fără număr și fără dată, întocmit cu ocazia refacerii documentelor, prin care au fost scoase din gestiune 5.835 kg mere, 3.286 kg varză, 334,8 kg ardei, 319,6 kg castraveți, 1.783 kg fasole, 1.356 kg roșii și 465 kg vinete, au fost estimate încasări neînregistrate în sumă totală de X lei, utilizând metoda produsului/ metoda marjei;

fiind determinat un venit net aferent anului 2009 în sumă de V12 lei ($X10 + X - X13$ lei), pentru care s-a calculat **impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de V6 lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 09.08.2012.

Referitor la anul 2010

Conform Declarației privind veniturile realizate depusă pentru anul 2010, contribuabila a declarat venituri brute în sumă de Y1 lei, cheltuieli deductibile în sumă de Y2 lei și pierdere fiscală în sumă de P2 lei.

Din verificările efectuate s-a constatat că în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru anul 2010 nu a fost înregistrată factura nr. 18/H/24.07.2010 în valoare de Y3 lei (6.650 euro) emisă de Q din Polonia având ca obiect 19.000 kg roșii motiv pentru care s-a dispus refacerea evidențelor financiar- contabile.

În Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru anul 2010 refăcut, au fost evidențiate

încasări în sumă de Y4 lei și plăți în sumă de Y5 lei.

Având în vedere faptul că la refacerea evidenței financiar- contabile contribuabila a descărcat din gestiune cantitatea de 122.020 kg legume și fructe în baza unor Procese verbale FN/FD care nu sunt întocmite conform dispozițiilor legale și nu au calitatea de document justificativ, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului anului 2010 astfel:

- la încasări au considerat suma de Y6 lei rezultată ca urmare a diminuării încasărilor înregistrate în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat după refacerea evidențelor financiar-contabile de Y4 lei cu valoarea perisabilităților peste limita de deductibilitate prevăzută de lege de Y7 lei înregistrate ca și încasări în Registrul refăcut;
- aferent perisabilităților înregistrate în Procesele verbal fără număr și fără dată, întocmite cu ocazia refacerii documentelor, prin care au fost scoase din gestiune 122.020 kg fructe și legume și aferent cantității de 82.543 kg mere pentru care nu a fost prezentat niciun document justificativ de descărcare din gestiune, au fost estimate încasări neînregistrate în sumă totală de Y8 lei, utilizând metoda produsului/ metoda marjei;
- la plăți au considerat suma de Y5 lei înregistrată în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat după refacerea evidențelor financiar-contabile;

fiind determinat un venit net aferent anului 2010 în sumă de Y9 lei ($Y6 + Y8 - Y5$ lei), pentru care s-a calculat **impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de V7 lei**, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, până la data de 09.08.2012.

Referitor la anul 2011

Conform Declarației privind veniturile realizate depusă pentru anul 2011, contribuabila a declarat venituri brute în sumă de Z1 lei, cheltuieli deductibile în sumă de Z2 lei și pierdere fiscală în sumă de P3 lei.

În Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru anul 2011 refăcut ca urmare a dispozițiilor date de organele de control, au fost evidențiate încasări în sumă de Z3 lei și plăți în sumă de Z4 lei, fiind înregistrată la încasări suma de Z5 lei reprezentând perisabilități peste limita de deductibilitate prevăzută de lege.

De asemenea, s-a constatat că în inventarul întocmit la 31.12.2011 contribuabila a evidențiat cantitatea de V4 kg fructe și legume, dintre care exemplificăm 103.393 kg ceapă albă, 10.284 kg struguri albi, 1.721 kg roșii, 27.700 kg piersici, 14.742 kg nectarine, 6.066 kg caise și 79.672 kg mere, în creștere cu 206.054 kg față de stocul la 31.12.2010 de V3 kg.

Pentru determinarea stocului faptic de marfă echipa de control a dispus efectuarea inventarului la zi, iar ca urmare a inventarierii efectuată, la data de 05.07.2012 a fost determinat un stoc faptic de 134.774,9 kg. Drept urmare, pornind de la stocul faptic la 05.07.2012 de 134.775 kg și ținând cont de intrările 301.595 kg și ieșirile 258.404 kg de marfă din perioada 01.01.2012-05.07.2012, echipa de control a stabilit un stoc la 31.12.2011 de 91.584 lei [$134.775 - (301.595 - 258.404)$], rezultând o lipsă în gestiune de 226.505 kg, marfă pe care a considerat-o ca fiind vândută în cursul anului 2011 fără a fi înregistrate încasări. Valoarea estimată a acestor mărfuri determinată în timpul inspecției fiscale a fost de Z6 lei.

Având în vedere cele prezentate anterior, organele de control au procedat la recalcularea rezultatului anului 2011 astfel:

- la încasări au considerat suma de Z7 lei rezultată ca urmare a diminuării încasărilor înregistrate în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat după refacerea evidențelor financiar-contabile de Z3 lei, cu valoarea perisabilităților peste limita de deductibilitate prevăzută de lege de Z5 lei înregistrate ca și încasări în Registrul refăcut, la care au adunat veniturile estimate în sumă de Z6 lei;
- la plăți au considerat suma de Z4 lei înregistrată în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat după refacerea evidențelor financiar-contabile

fiind determinat un venit net aferent anului 2011 în sumă de Z8 lei ($Z7 + Z6 - Z4$ lei), pentru care s-a calculat **impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de V8 lei și** dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei, până la data de 09.08.2012.

În drept, Titlul III- Impozitul pe venit, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

Art. 43 Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

Art. 77 Perioada impozabilă

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

Art. 46 Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

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

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

[...]

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

e) pierderile privind bunurile perisabile, în limitele prevăzute de actele normative în materie;

[...]

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, date în aplicarea art. 48 citat mai sus prevăd de asemenea:

36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

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

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Se constată că legiuitorul a statuat că cei care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți iar venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, justificate prin documente.

În conformitate cu prevederile mai sus citate, se reține că în perioada analizată I.I. BD a desfășurat activitate independentă și a obținut venituri din activități comerciale astfel cum sunt definite de art. 46 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute sunt venituri impozabile, supuse impozitării prin aplicarea unei cote de impozitare de 16% iar perioada impozabilă este anul fiscal.

A) În ceea ce privește deficiențele de înregistrare și declarare a încasărilor și plăților

Din verificările efectuate, organele de control au constatat că contribuabila a omis înregistrarea în Registrul- jurnal de încasări și plăți a unor încasări/plăți, după cum urmează:

- în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru luna iunie 2008 nu a fost înregistrat venitul în sumă de X3 lei, reprezentând contravaloare factură 0008/11.06.2008 încasată cu chitanța 8/11.06.2008, motiv pentru care au fost majorate veniturile declarate de contribuabilă (V9 lei) cu această sumă;
- în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru luna aprilie 2008 nu au fost înregistrate plăți în sumă de X2 lei, aferente facturii nr. 41/08/EU/19.04.2008 emisă de W sp. din Polonia, pentru care deține chitanța nr. 1/08/19.04.2008, motiv pentru care a fost majorată valoarea cheltuielilor deductibile fiscal declarate (V10 lei) cu această sumă;
- în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat inițial pentru anul 2009 nu a fost înregistrată plata în sumă de X lei, reprezentând contravaloarea facturii 28/09/EU/23.02.2009 emisă de W din Polonia, motiv pentru care au majorat valoarea cheltuielilor deductibile cu această sumă.

Referitor la aceste deficiențe de înregistrare se constată că în mod legal organele de control au aplicat prevederile art. 48- Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, citate mai sus, reîntregind atât încasările cât și plățile efectuate de petentă.

De asemenea, organele de control au constatat neconcordanțe între datele declarate de petentă prin Declarația privind veniturile realizate și cele înscrise în Registrul- jurnal de încasări și plăți:

- în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru anul 2009 contribuabila a înregistrat încasări în sumă totală de X10 lei, cu V1 lei mai mult decât încasările declarate la organul fiscal, de X8 lei, motiv pentru care a fost majorat venitul brut anual cu această sumă;
- în Registrul- jurnal de încasări și plăți pentru anul 2009 au fost înregistrate plăți în sumă totală de X lei, cu V2 lei mai mari decât cheltuielile declarate prin Declarația privind veniturile realizate depusă pentru acest an, de X9 lei, motiv pentru care au fost majorate cheltuielile deductibile cu această sumă;
- în Registrul- jurnal de încasări și plăți refăcut pentru anul 2010 contribuabila a înscris încasări în sumă de Y6 lei cu X lei mai mici față de suma declarată de Y1 lei, urmare a inspecției fiind diminuat venitul brut anual cu această sumă;
- în Registrul- jurnal de încasări și plăți refăcut pentru anul 2010 contribuabila a înscris plăți în sumă de Y5 lei, cu X lei mai puțin față de cheltuieli deductibile declarate prin Declarația privind veniturile realizate depusă pentru anul 2010, de Y2 lei, urmare a inspecției fiind diminuate cheltuielile deductibile cu această sumă;
- în Registrul- jurnal de încasări și plăți refăcut pentru anul 2010 contribuabila a înscris plăți în sumă de Z4 lei, cu X lei mai puțin față de cheltuieli deductibile declarate prin Declarația privind veniturile realizate depusă pentru anul 2011, de Z2 lei, urmare a inspecției fiind diminuate cheltuielile deductibile cu această sumă.

Referitor la aceste deficiențe de înregistrare se constată că în mod legal organele de control au aplicat prevederile art. 48- Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă și ale art. 83- Declarația privind venitul realizat, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„art. 83 Declarația privind venitul realizat

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere.”

coroborat cu prevederile Anexei 2- INSTRUCȚIUNI de completare a formularului 200 "Declarație privind veniturile realizate" la OPANAF nr. 1815/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (preluate de OPANAF 52/2012):

„Subcapitolul B: VENIT NET/CÂȘTIG NET ANUAL

Secțiunea 1: Venituri din activități independente: activități comerciale, profesii libere și drepturi de proprietate intelectuală

a. Activitate desfășurată în mod individual

a.1) În cazul persoanelor fizice care realizează venituri, determinate în sistem real, din activități comerciale, din exercitarea unei profesii libere, precum și venituri din cedarea folosinței bunurilor calificate în categoria venituri din activități independente

Se completează pe baza datelor din evidența contabilă.

rd. 1. Venit brut - se înscrie suma reprezentând veniturile totale în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură încasate în anul de raportare atât din activitatea de bază, cât și din activități adiacente.

rd. 2. Cheltuieli deductibile - se înscrie suma reprezentând cheltuielile efectuate în vederea realizării venitului, cu condiția să fie efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective, să fie justificate cu documente și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite”

Referitor la totalul încasărilor înscrise în Registrele- jurnal de încasări și plăți întocmite după refacerea evidențelor financiar-contabile, în care au fost incluse valoarea perisabilităților peste limita de deductibilitate prevăzută de lege de Y7 lei în anul 2010 și de Z5 lei în anul 2011, se constată că la recalcularea venitului net impozabil organele de control au diminuat încasările cu aceste sume. Astfel:

- în anul 2010 față de încasările în sumă totală de Y4 lei evidențiate în Registrul-jurnal de încasări și plăți prezentat după refacerea evidențelor financiar-contabile, organele de control au considerat bază de calcul doar suma de Y6 lei (Y4- Y7) la care au adăugat încasările estimate de Y8 lei;
- în anul 2011 față de încasările în sumă totală de Z3 lei evidențiate în Registrul-jurnal de încasări și plăți prezentat după refacerea evidențelor financiar-contabile, organele de control au considerat bază de calcul doar suma de Z7 lei (Z3- Z5 lei) la care au adunat încasările estimate în sumă de Z6 lei.

În contestația depusă petenta afirmă că „marfa pentru care sunt întocmite procese verbale de perisabilitate a fost luată în calcul la determinarea impozitului pe venit” și că „din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală nu rezultă că la momentul inițial nu a existat o evidență a perisabilităților”, dar contrar acestei susțineri, se reține că în Registrele jurnale de încasări și plăți prezentate inițial de petentă nu au fost evidențiate la încasări perisabilitățile la care se face referire în contestație, precum și faptul că înregistrarea acestora în registrele refăcute nu a influențat în niciun fel veniturile declarate de contribuabilă anterior începerii inspecției fiscale și impozitul achitat. Astfel, deși a refăcut contabilitatea în partidă simplă și a înscris la venituri anumite sume reprezentând perisabilități peste limita legală,

contribuabila nu a corectat declarațiile anuale de venit depuse la organul fiscal, acest lucru nefiind de fapt permis nici de legea fiscală, care prevede la art. 84 alin. (6) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 84, alin. (6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

De asemenea, se constată că, așa cum am arătat anterior, la recalcularea venitului net impozabil anual, organele de control au diminuat încasările cu aceste sume trecute în mod eronat de petentă la rubrica încasări din Registrul- jurnal de încasări și plăți, astfel că nu ne aflăm în situația unei duble impozitări.

B) În ceea ce privește încasările estimate

Referitor la pierderile privind bunurile perisabile, art. 48 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal citate anterior, prevede că sunt deductibile în limitele prevăzute de actele normative în materie iar actul normativ care reglementează limitele maxime ale perisabilităților și condițiile ca pierderile să fie încadrate la perisabilități este Hotărârea Guvernului nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, care prevede:

„Art. 1 - Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la peretii vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngrosare, împrăștiere, fărâmitare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

Art. 2 - Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Art. 4 - Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art. 1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13.

Art. 6 - Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

Art. 7 - Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.

Art. 9 - Limitele maxime de perisabilitate în timpul transportului se aplică o singură dată pentru cantitățile de marfă efectiv intrate sau, după caz, livrate, în funcție de condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.

Art. 11 - Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.”

Conform celor mai sus citate, perisabilitățile trebuie să fie înregistrate în baza unor documente justificative întocmite în funcție de operațiunea în urma căreia au fost constatate, respectiv:

- pentru transport – în baza Notei de recepție și constatate a diferențelor;
- pentru depozitare – în baza Procesului verbal de inventariere;
- pentru manipulare și livrare – în baza documentului care atestă livrarea și a documentului din care să rezulte condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.

Se constată că normele de scăzământ nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora și că normele de scăzământ nu se

aplică automat, cotele procentuale legale stabilite fiind maxime, dar se acordă numai până la nivelul minusului constatat efectiv. De asemenea, legiuitorul a prevăzut că nu se pot acorda perisabilități în cazurile și în măsura în care lipsurile la inventar provin din sustragerea, alterarea sau degradarea mărfurilor, din vina gestionarului.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, documentele aflate la dosarul cauzei și susținerile petentei se rețin următoarele:

- în perioada verificată contribuabila nu a efectuat inventarierea patrimoniului în acest sens fiind întocmit Proces verbal de constatare și sancționare a contravențiilor, pentru încălcarea prevederilor art. 7 din Legea 82/1991 a contabilității care prevede că *“(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.”*
- în nota explicativă dată în timpul controlului de d-na Denes Deliana, contabila societății din data de 11.03.2011, aceasta a afirmat că a întocmit inventarele pe baza contabilității refăcute, astfel se constată că stocurile la 31.12.2010 și 31.12.2011 sunt de fapt stocuri scriptice;
- pentru descărcarea din gestiune a unor cantități însemnate de mărfuri, contribuabila a prezentat doar Procesele verbale de perisabilitate, fără dată și fără număr, elaborate de agentul economic ulterior perioadelor fiscale la care petenta susține că sunt aferente, care nu sunt documente justificative care să reflecte o operațiune economică efectuată conform art. 6 din Legea 82/1991/R, acestea putând fi întocmite doar în baza unor documente justificative (NIR, PV de inventariere, document de livrare);
- deși în procesele verbale de perisabilitate contribuabila aplică procentul de 0,5% pentru transport pentru tot rulajul perioadei, ea nu face dovada că a înregistrat deteriorarea mărfurilor ca urmare a transportului în Notele de recepție și constatare de diferențe, deci nu prezintă document justificativ care să probeze că bunurile au fost deteriorate la transport și care au fost cauzele care au dus la deteriorarea mărfurilor având în vedere faptul că lipsurile care se produc în timpul transportului și care provin din vina furnizorului, căraușului sau altor persoane, nu sunt considerate perisabilități și se recuperează de la cei răspunzători, conform legii;
- societatea nu prezintă documente din care să rezulte cauzele care au condus la degradarea mărfurilor dar din explicațiile d-nei BD „vindeam afară la cort în ploaie și soare de 35 de grade, din motive că nu aveam bani pentru închirierea unui spațiu”, „marfa care nu încapă în depozit se așează afară și se învelește, ...marfa ținută afară se strică”, rezultă că aceasta obișnuia în mod constant să depoziteze mărfurile în condiții improprii, astfel că nu s-a făcut dovada unor cauze obiective și care nu sunt imputabile, care au dus la degradarea bunurilor;
- Normele maxime de perisabilitate privind depozitarea se aplică numai pentru mărfurile care se vehiculează efectiv prin depozitele cu ridicata, dar în perioada 2008- 2009 petenta nu a avut închiriate spații de depozitare. Cu toate acestea, la refacerea evidențelor financiar-contabile ale anului 2009, contribuabila a calculat perisabilitate pentru depozitarea mărfurilor, ba mai mult, a aplicat procentul de perisabilitate de 0,7% și pentru depozitarea fructelor deși în anexa nr. 1 la H.G. nr. 831/2004, este prevăzut un procent de doar 0,4%.

Se mai reține că Procesele verbale de perisabilități întocmite ulterior pentru descărcarea mărfurilor din gestiune, nu au la bază documente justificative și nu conțin informațiile obligatorii prevăzute de legiuitor pentru a dobândi calitatea de document justificativ. Astfel, conform prevederilor Ordinului nr. 1040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctul B.- Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile:

„11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice.

12. În conformitate cu prevederile legale evidența contabilă în partidă simplă se ține în limba română și în moneda națională.

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

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

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

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

Din analiza Proceselor verbale de perisabilități prezentate de petentă se constată că nu conțin informații referitoare la data la care au fost întocmite și nu au număr de înregistrare, nu este consemnată operațiunea în urma căreia au fost constatate mărfurile deteriorate, cauzele și persoanele responsabile având în vedere că nu sunt perisabilități pierderile care provin din sustragerea, alterarea sau degradarea mărfurilor, din vina gestionarului.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației declarațiile d-nei BD și ale martorilor, în sensul că marfa perisată era aruncată la containerele pieței sau era pusă la dispoziție gratuit diferitelor persoane fizice, date în faza de cercetare penală, care sunt generale în privința perioadelor și aproximative în privința cantităților de marfă stricată și care nu justifică valorile și cantitățile de marfă descărcate din gestiune în baza proceselor verbale de perisabilități. Astfel, având în vedere că petenta nu a efectuat inventarierea periodică a mărfurilor și nu a ținut fișe de magazie pentru fiecare produs (acestea fiind întocmite abia la refacerea evidențelor contabile), nu avea de unde să cunoască cantitatea exactă de marfă deteriorată și nu poate proba realitatea cantităților înscrise în procesele verbale de perisabilități, care subliniem că nu conțin informațiile minime pentru a dobândi calitatea de document justificativ pentru înregistrare în evidențele financiar contabile.

Mai mult din analiza Situației stocurilor pentru perioada 01.12.2009-31.12.2009, comparativ cu procesul verbal de perisabilitate întocmit pentru această lună, se constată că din cantitatea totală de produse aprovizionate în această lună pentru care nu a existat stoc inițial, de 3.486 kg (roșii, ardei, castraveți, vinete), au fost scoase din gestiune pe bază de proces verbal de perisabilități cantitatea de 2.475 kg, deci procentul de deteriorare este de 71% în decursul unei singure luni calendaristice, iar din valoarea ieșită în această perioadă de 17.209 lei, 14.350 lei reprezintă pierderi, astfel că este greu de crezut că aceste mărfuri au fost deteriorate și că pierderile s-au produs inevitabil în procesele de aprovizionare, desfacere, fiind legitimă concluzia organelor de control că bunurile au fost vândute fără a se înregistra încasările.

În concluzie, referitor la mărfurile pe care petenta le descarcă din gestiune în baza proceselor verbale de perisabilități, se constată următoarele:

- pentru perisabilitățile considerate de contribuabilă ca fiind cheltuieli deductibile nu au fost prezentate documente justificative care să probeze realitatea deteriorării mărfurilor și că acestea sunt pierderi inerente, normale, care sunt determinate de cauze obiective. Totuși, la determinarea venitului net impozabil anual pentru 2010, organele de control au acordat drept de deducere pentru perisabilități în limita maximă de deductibilitate prevăzută de lege. În acest sens se reține că la calculul veniturilor estimate, în Raportul de inspecție

fiscală nr. X6/13.08.2012, organele de control menționează că „se scad perisabilitățile legale calculate conform prevederilor HG nr. 831/2004... care sunt de 0,5% pentru transport și 0,7% pentru depozitare legume (pag. 27 din RIF)... 0,4% pentru depozitare fructe” (pag. 29 din RIF), veniturile estimate fiind calculate la cantitățile rezultate după scăderea perisabilităților. Pentru anul 2011 s-a constatat că au fost estimate venituri doar pentru mărfurile lipsă din gestiune pentru care nu a fost prezentat niciun document justificativ (nici Proces verbal de perisabilitate), constatate ținând cont de inventarul întocmit de petentă la 31.12.2011 (în care au fost scăzute pierderile înscrise în Procesele verbale de perisabilitate) și de stocul constatat cu prilejul inventarierii efectuate la 05.07.2012;

- pentru perisabilitățile pe care contribuabila susține că le-a înregistrat la venituri, nu au fost prezentate documente justificative care să probeze realitatea deteriorării mărfurilor și că acestea sunt pierderi inerente, normale, care sunt determinate de cauze obiective, astfel că în mod legal organele de control au considerat că aceste bunuri au fost vândute fără înregistrarea încasărilor în evidențele contabile. Mai mult se constată că perisabilitățile înregistrate de contribuabilă la venituri în Registrele anuale de încasări și plăți refăcute, nu au influențat venitul net declarat de petentă la organul fiscal, astfel că nu ne aflăm în situația unei duble impozitări.

În susținerea concluziei că aceste bunuri au fost vândute fără înregistrarea încasărilor în evidențele contabile din documentele aflate la dosarul contestației se rețin următoarele:

a) La constatările privind perioada verificată, în Raportul de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012 organele de control semnalează că numerotarea facturilor și chitanțelor nu s-a efectuat de către contribuabilă în mod secvențial, nefiind respectate prevederile OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991. Spre exemplu în **anul 2009** au fost folosite nr. de la 28 la 52 din data de 20.06.2009 până în 25.10.2009 și numerele de la 1 la 25 din data de 18.12.2009 până în 29.12.2009, iar în **anul 2010** au fost folosite numerele de la 39 la 50 din data de 01.03.2010 până în 06.03.2010, numerele de la 1 la 49 din data de 31.03.2010 până în 28.06.2010, de la 5 la 48 din data de 29.06.2010 până în 09.07.2010 etc.

b) În evidența contabilă prezentată inițial organelor de control, petenta nu a evidențiat suma de 9.244 lei reprezentând contravaloarea facturii nr. 28/09/EU din 23.02.2009, emisă de firma W sp. din Polonia, în baza căreia a fost aprovizionată cantitatea de 10.000 kg mere și 10.000 kg varză. Aceasta se regăsește însă în Registrul- jurnal de încasări și plăți prezentat după refacerea evidențelor financiar-contabile, iar pentru descărcarea din gestiune a cantității de 5.835 kg mere și 3.286 kg varză contribuabila a prezentat Proces verbal de perisabilitate FD/FNr. la care este anexată o fișă de Operații speciale pentru data de 31.12.2009. În condițiile în care stocul la 31.12.2009 este zero, conform Procesului verbal de inventariere nr. 1/31.12.2009 prezentat de petentă, iar contribuabila nu a înregistrat venituri din vânzarea diferenței de 4.165 kg mere (10.000- 5.835 kg) și 6.714 kg varză (10.000-3.286 kg), afirmând în nota explicativă că nu mai știe ce a făcut cu marfa, se reține că în mod legal organele de control au considerat că societatea a efectuat vânzări fără să înregistreze încasările în evidențele contabile.

c) În lunile mai-iunie 2010 contribuabila a achiziționat din Polonia 154.440 kg de mere în valoare totală de 75.516 lei, sumă pe care a înregistrat-o în Registrul- jurnal de încasări și plăți. Din această cantitate 5.334 kg au ieșit din gestiune prin vânzare, pentru cantitatea de 66.563 kg au fost întocmite Procese verbale de perisabilități iar pentru diferența de 82.543 kg mere nu au fost prezentate documente de livrare și încasare și nici procese verbale de perisabilități. Având în vedere faptul că la interval de 1 până la 6 zile una de cealaltă în gestiune intrau între 11.640 kg mere și 21.600 kg mere, în condițiile în care petenta dispunea de un spațiu de depozitare de doar 80 m², faptul că în Notele de recepție și constatare de diferențe pentru aceste mărfuri, nu sunt specificate diferențe de cantitate sau neconformități, se reține că în mod legal organele de control au considerat că societatea a efectuat vânzări fără să înregistreze încasările în evidențele contabile.

d) Deoarece în inventarul întocmit la 31.12.2011 contribuabila a evidențiat cantitatea de V4 kg fructe și legume (din care exemplificăm 103.393 kg ceapă albă, 10.284 kg struguri albi, 1.721 kg roșii, 27.700 kg piersici, 14.742 kg nectarine, 6.066 kg caise și 79.672 kg mere, în creștere cu 206.054 kg față de stocul la 31.12.2010 de V3 kg), în condițiile în care petenta dispunea de un spațiu de depozitare de doar 80 m² iar pe perioada de iarnă aceste produse nu se pot depozita afară, pentru a verifica realitatea acestui stoc, echipa de control a determinat stocul scriptic la 05.07.2012. Astfel, pe baza documentelor de intrare/ieșire mărfuri din perioada 01.01.2012-05.07.2012, a fost determinat un stoc scriptic la 05.07.2012 de 363.537 kg. De asemenea, pentru determinarea stocului faptic de marfă, echipa de control a dispus efectuarea inventarului la zi, iar ca urmare a inventarierii efectuată, la data de 05.07.2012 a fost determinat un stoc faptic de 134.774,9 kg. Drept urmare, pornind de la stocul faptic la 05.07.2012 de 134.775 kg și ținând cont de intrările- 301.595 kg- și ieșirile- 258.404 kg- de marfă din perioada 01.01.2012-05.07.2012, echipa de control a stabilit un stoc la 31.12.2011 de X lei, rezultând o diferență de 226.505 kg, marfă pentru care nu s-a prezentat niciun document justificativ de ieșire din gestiune și pe care în mod legal organele de control au considerat-o ca fiind vândută în cursul anului 2011 fără a fi înregistrate încasările.

Se constată că echipa de control a avut indicii clare că petenta nu a înregistrat în totalitate încasările din comercializarea de legume și fructe și a procedat la estimarea veniturilor, în acest sens fiind întocmită Nota de fundamentare nr. 5061/11.07.2012.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 67 și art. 94 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Normelor metodologice date în aplicare și aprobate prin HG 1050/2004, conform cărora:

„Art. 67- Estimarea bazei de impunere

(1) *Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(2) *În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”*

Norme metodologice:

„65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Codul de procedură fiscală

„Art. 94- Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.*

(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

g) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

h) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

i) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale.”

Norme metodologice:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală (devenit 67).

91.5. Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare.”

Potrivit prevederilor OPANAF 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.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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 funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

art. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;*
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;*
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;*
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;*
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;*
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.*

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

- a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;*
- b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;*
- c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.*

art. 5

Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Din prevederile legale enunțate se reține că organele de control sunt îndreptățite să procedeze la estimarea bazelor de impunere, în situațiile în care se constată că evidențele contabile, fiscale, declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete precum și în situația în care acestea nu există respectiv nu sunt puse la dispoziția organului de inspecție fiscală. În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode: metoda sursei și chetuirii fondurilor, metoda fluxurilor de trezorerie, metoda marjei, metoda produsului, serviciului și volumului, metoda patrimoniului net. Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

Astfel, se constată că în mod corect, organele de control au procedat la estimarea veniturilor aferente mărfurilor pentru care petenta fie nu a prezentat documente justificative pentru descărcarea din gestiune, fie a prezentat documente care nu îndeplinesc toate condițiile prevăzute de lege pentru a putea fi considerate documente justificative.

De asemenea, din documentele existente la dosarul contestației, se reține că la estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală s-au conformat dispozițiilor legale mai sus invocate și au stabilit baza de impunere, prin estimarea rezonabilă a acesteia folosind elemente reale, edificatoare respectiv marja profitului la produse similare comercializate de petentă sau prețul practicat de petentă pentru același produs.

Referitor la constatarea petentei cum că organele de control nu precizează care din situațiile enumerate la punctul 65.1. literele de la (a) la (d) din Normele metodologice, citate mai sus, au determinat estimarea bazei de impunere, se reține că toate cele patru situații îi sunt incidente, în fapt petenta depunând declarații la organul fiscal care nu sunt întocmite în baza datelor din evidențele contabile, contribuabila nu a prezentat documente justificative pentru toate operațiunile economice desfășurate (nu a prezentat documente pentru

descărcarea din gestiune a peste 220.000 kg marfă), evidențele contabile nu sunt întocmite corect și respectând cronologia, respectiv petenta nu a refăcut documentele aferente anului 2008 pe care a susținut că le-a pierdut în timpul mutării în alt sediu.

În speță, sunt aplicabile și prevederile art. 6, art. 10 alin. (1) și (2) și ale art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Codul de procedură fiscală

Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză .

Art. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”

Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Se reține că organele de control au procedat la estimarea bazei de impunere din cauza culpei exclusive a contribuabilei care nu a condus contabilitatea în partidă simplă conform prevederilor legale și care nu a îndeplinit măsurile de refacere a evidenței financiar-contabile dispuse de organele de control sau aceasta au fost defectuos refăcută, iar petenta nu prezintă probe care să susțină o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de către organele de control.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să reiasă o altă concluzie față de cea a organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora “Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația cu privire la impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă totală de V lei (V5 lei aferent anului 2008, V6 lei aferent anului 2009, V7 lei aferent anului 2010, V8 lei aferent anului 2011).

Referitor la dobânzile în sumă de DV lei și penalitățile de întârziere în sumă de PV lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de V lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru impozitul pe venit în sumă de V lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, **urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată și pentru obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi în sumă de DV lei și penalități de întârziere în sumă de PV lei,** conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

III. 2.2. Referitor la TVA suplimentar în sumă totală de T pentru care s-au calculat

dobânzi în sumă totală de DT lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația de a colecta TVA în sumă de T lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. X5/13.08.2012, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă totală de T lei astfel:

- **T1 lei TVA suplimentară aferentă anului 2009**, calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor realizate de petentă în sumă de X lei, din care **T2 lei** aferentă veniturilor înregistrate de contribuabilă în Registrul jurnal de încasări și plăți în sumă de X10 lei și **T3 lei** aferentă veniturilor suplimentare stabilite prin estimare ca urmare a controlului, în sumă de X lei;
- **T4 lei TVA suplimentară aferentă anului 2010**, calculată prin aplicarea cotei de 19% pentru perioada 01.01.2010-30.06.2010 și de 24% după data de 30.06.2010, din care **T5 lei** TVA colectată pentru venituri înregistrate de contribuabilă în Registrul jurnal de încasări și plăți până la data de 01.07.2010 în sumă de X lei, **T6 lei** TVA colectată pentru venituri suplimentare stabilite prin estimare ca urmare a controlului, în sumă de X lei, T7 lei TVA colectată nedeclarată de petentă dar înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți și T8 lei TVA deductibilă nedeclarată de petentă dar înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți (T5+ T6+T7-T8);
- **T9 lei TVA suplimentară aferentă anului 2011**, din care T10 lei TVA colectată nedeclarată de petentă dar înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți și **T11 lei** TVA colectată pentru venituri suplimentare stabilite prin estimare ca urmare a controlului, în sumă de Z6 lei;
- **T12 lei TVA suplimentară aferentă perioadei 01.01.2012-31.05.2012** reprezentând TVA colectată pentru venituri suplimentare stabilite prin estimare ca urmare a controlului, în sumă de X lei.

Din verificările efectuate organele de control au constatat că până la 01.07.2010, contribuabila a aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderi mici prevăzut la art. 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal dar, ca urmare a reîntregirii încasărilor aferente anului 2008 cu sumele estimate aferente mărfurilor pentru care petenta nu a prezentat documente justificative de descărcare din gestiune, organele de control au stabilit că societatea avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2008.

Astfel, din verificările efectuate, organele de control au constatat că în luna aprilie 2008, în baza facturii nr. 41/08/EU din 19.04.2008, contribuabila a achiziționat de la firma W sp. din Polonia, cantitatea de 5.000 kg varză și 5.000 kg mere, în valoare totală de X2 lei. Deși a efectuat plata bunurilor, fiind emisă de furnizor chitanța nr. 1/08/19.04.2008, contribuabila nu a înregistrat plata acestei facturi în Registrul-jurnal de încasări și plăți. De asemenea, s-a constatat că din cantitatea totală de mărfuri aprovizionată în baza acestei facturi, petenta a înregistrat venituri doar din vânzarea a 1.560 kg de mere, venituri pe care le-a înregistrat în evidențele contabile.

Deoarece pentru diferența de 3.440 kg mere și 5.000 kg varză, nu a fost prezentat niciun document justificativ de descărcare din gestiune, organele de control au considerat că aceste bunuri au fost comercializate fără a fi înregistrate încasările și au estimat venituri în sumă totală de X4 lei.

Având în vedere faptul că, așa cum a fost reținut anterior la analiza impozitului pe venit, în anul 2008 contribuabila nu a înregistrat în evidențele contabile la venituri suma de X3 lei reprezentând contravaloarea facturii nr. 0008/11.06.2008, încasată cu chitanța nr. 8/11.06.2008 și considerând veniturile estimate în sumă de X4 lei, pentru anul 2008 a fost determinat un venit brut în sumă totală de X5 lei.

A. Referitor la data de la care II BD ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA:

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de T.V.A. este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin. (1) lit. b) al acestui articol:

„Art. 153

(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

[...]

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

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, statuează că:

„Art. 152 **Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

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

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

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin.

(1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

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

[...]

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.”

coroborate cu prevederile Normelor metodologice date în aplicarea art. 152, și aprobate prin HG 44/2004 care precizează că:

„61. (1) Cursul de schimb valutar prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării.

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

În interpretarea prevederilor mai sus citate și deoarece persoana impozabilă I.I. BD a început activitatea de „comerț cu ridicata a fructelor și legumelor” în 20.02.2008 și ca urmare a trecut de la impunerea pe normă de venit la forma de impunere în sistem real, organele de control au determinat plafonul de scutire prevăzut la art. 152, alin. (1) din Codul fiscal în conformitate cu prevederile art. 152, alin. (5) pentru perioada de 11 luni (februarie –decembrie 2008), fiind calculat un plafon de 109.083 lei ($119.000 \times 11/12$ luni).

De asemenea, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării în scopuri de TVA în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. În cazul în speță, organele de control au stabilit că plafonul de scutire a fost depășit în cursul lunii iunie 2008, astfel că până în 10.07.2008 contribuabila trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, devenind plătitoare de TVA din 01.08.2008.

Referitor la veniturile estimate pentru anul 2008, în sumă totală de X4 lei, din documentele aflate la dosarul contestației se reține că în luna aprilie 2008, în baza facturii nr. 41/08/EU din 19.04.2008, contribuabila a achiziționat de la firma W sp. din Polonia, cantitatea de 5.000 kg varză și 5.000 kg mere, în valoare totală de X2 lei. Din cantitatea totală de mărfuri aprovizionată în baza acestei facturi, petenta a înregistrat venituri doar din vânzarea a 1.560 kg de mere, venituri pe care le-a înregistrat în evidențele contabile și nu a prezentat niciun document justificativ pentru descărcarea din gestiune a cantității de 3.440 kg mere și 5.000 kg varză. În condițiile în care aceste marfuri perisabile nu se regăsesc în stoc la 31.12.2009 se constată că în mod legal organele de control au considerat că aceste bunuri au fost comercializate fără a fi înregistrate încasările și au estimat venituri neînregistrate în sumă totală de X4 lei.

Astfel, având în vedere faptul că pentru perioada februarie 2008-decembrie 2008 în urma inspecției au fost determinate venituri brute în sumă totală de X5 lei, se reține că petenta avea obligația să solicite de la organul fiscal cu competență în administrare înregistrarea în scopuri de TVA, fiind depășit plafonul de 109.083 lei calculat așa cum am arătat anterior.

B. Referitor la modul de calcul al TVA de plată:

Potrivit pct. 62 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG 44/2004:

Pct. 62 „(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

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

Se constată că legiuitorul a prevăzut că, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, după înregistrarea persoanei impozabile, vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, organele fiscale competente având dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care persoana ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă.

Se reține că, **pentru perioada 01.08.2008-30.06.2010 organele de control au determinat TVA pe care petenta ar fi trebuit să o colecteze în sumă totală de T13 lei** (T1 lei în 2009 și T14 lei în sem. I 2010), fără a lua în calcul TVA deductibilă, procedând la aplicarea prevederilor punctului 62, alin. (5) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice dat în aplicarea art. 152 din Codul fiscal, conform cărora:

„62 (5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la data respectivă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, inclusiv taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată;

d) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de taxă.

B.1. În ceea ce privește TVA colectată în sumă totală de T15 lei calculată aferent veniturilor în sumă totală de X lei înregistrate de petentă în Registrul – jurnal de încasări și plăți pentru perioada 01.08.2008-30.06.2010

În fapt, deoarece în urma verificărilor efectuate s-a constatat că petenta era obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până cel târziu în 10.07.2008, devenind plătitoare de TVA din 01.08.2008, în condițiile în care societatea a solicitat și a fost înregistrată în scopuri de TVA abia din 01.07.2010, în urma inspecției fiscale s-a stabilit că pentru perioada 01.08.2008-30.06.2010 aceasta avea obligația de a colecta TVA în sumă totală de T15 lei, calculată prin aplicarea procentului de 19% asupra valorii încasărilor înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți al perioadei (X lei).

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în cauză organele de control au aplicat prevederile art. 137, alin. (1) lit. a) și art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 23 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

„art. 140

(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse”. (începând cu data de 1 iulie 2010, prin O.U.G. nr. 58/2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 431 din 28 iunie 2010, cota standard de TVA se majorează la 24%).

Normele metodologice

„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”

Codul fiscal

„Art. 137

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

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată a fost determinată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Conform documentelor existente la dosar, în baza prevederilor legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 19%/24%, asupra valorilor înscrise la rubrica „Încasări” din Registrul- jurnal de încasări și plăți, reprezentând contrapartida obținută de contribuabilă din comercializarea mărfurilor.

Prin contestația depusă, petenta nu sesizează erori de calcul ale bazelor de impozitare și ale TVA, făcând referire doar la modul de stabilire a datei de la care avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA și prin urmare să colecteze TVA.

Având în vedere faptul că, așa cum am arătat mai sus, în mod corect organele de control au stabilit că de la data de 01.08.2008 petenta era obligată să colecteze TVA aferent produselor comercializate către terțe persoane, iar prin contestația depusă nu au fost prezentate documente sau argumente din care să reiasă o altă concluzie față de cea a organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 213 alin. (1) și 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 213- *Soluționarea contestației*

(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.

Art. 216 *Soluții asupra contestației*

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

coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, potrivit cărora:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de T15 lei.

B.2. În ceea ce privește TVA colectată în sumă totală de T16 lei, calculată aferent veniturilor suplimentare stabilite prin estimare ca urmare a controlului, în sumă totală de X lei, din care X lei pentru perioada 01.08.2008-30.06.2010 (pentru care s-a aplicat cota TVA de 19%) și X lei pentru perioada 01.07.2010- 31.05.2012 (pentru care s-a aplicat cota TVA de 24%).

În fapt, după cum am arătat și mai sus, organele de control au constatat că în perioada verificată contribuabila a descărcat din gestiune mărfuri pentru care fie nu a prezentat documente justificative, fie a întocmit, după refacerea evidențelor contabile, Procese verbale de perisabilități dar nu probează că acestea sunt pierderi din perisabilități inerente, ori lipsuri în gestiune, dovedite legal, pentru ca diferențele de mărfuri să nu fie considerate ca fiind livrări de bunuri în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) și (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la Procesele verbale de perisabilități așa cum am arătat la punctul III.2.1. privind impozitul pe venit, nu au la bază documente justificative și nu conțin informațiile

obligatorii prevăzute de legiuitor pentru a dobândi calitatea de document justificativ, nefiind respectate prevederile Ordinului nr. 1040 din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctul B.- Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile.

Astfel:

1) Pentru anul 2009, cu prilejul refacerii evidențelor financiar contabile, petenta a întocmit Procesul verbal de inventariere nr. 1 din 31.12.2009, în care nu au fost constatate diferențe și a fost consemnat că la data inventarierii stocul este zero, precum și Procesul verbal de perisabilitate fără dată/fără număr în baza căruia a fost descărcată din gestiune cantitatea totală de 13.379 kg fructe/legume. De asemenea, din verificările efectuate, organele de control au constatat că petenta nu justifică în niciun fel descărcarea din gestiune a cantității de 4.165 kg mere și 6.714 kg varză aprovizionate în baza facturii nr. 28/09/EU din 23.02.2009, emisă de firma W sp. din Polonia, afirmând în nota explicativă că nu mai știe ce a făcut cu marfa.

Se constată că în cursul inspecției, aferent celor 24.258 kg legume/fructe au fost estimate venituri, în sumă totală de 25.864 lei, pentru care s-a colectat TVA în sumă de **T3 lei** (25.864x19%).

2) Pentru anul 2010, cu prilejul refacerii evidențelor financiar contabile, petenta a întocmit Procese verbale de perisabilitate fără dată/fără număr, în baza cărora a fost descărcată din gestiune cantitatea totală de 122.020 kg fructe/legume. De asemenea, așa cum am arătat la punctul III.2.1 privind impozitul pe venit, din verificările efectuate organele de control au constatat că petenta nu justifică în niciun fel descărcarea din gestiune a cantității de 82.543 kg mere aprovizionate din spațiul intracomunitar.

Date fiind cele consemnate în prezenta decizie, se reține că în mod legal organele de control au considerat că societatea a efectuat vânzări fără să înregistreze încasările în evidențele contabile și au estimat venituri suplimentare din comercializarea de legume și fructe, după considerarea perisabilităților legale la nivelul maxim admis de lege, în sumă totală de Y8 lei. Din încasările estimate în sumă de Y8 lei organele de control au scăzut veniturile estimate din vânzarea de roșii în sumă de X lei și au adunat suma de X lei (reprezentând diferența dintre baza impozabilă estimată de X lei și baza impozabilă pentru care petenta a colectat TVA X lei pentru mărfurile „roșii”), determinând o bază de calcul pentru TVA colectată în sumă de X lei și TVA suplimentară de T6 lei.

3) Pentru anul 2011, cu prilejul refacerii evidențelor financiar contabile, petenta a întocmit Procese verbale de perisabilitate fără dată/fără număr, în baza cărora a fost descărcată din gestiune cantitatea totală de 34.971 kg fructe/legume. De asemenea, așa cum am arătat la punctul III.2.1 privind impozitul pe venit, din verificările efectuate organele de control au constatat că petenta nu justifică în niciun fel descărcarea din gestiune a cantității de 226.505 kg legume/fructe evidențiată în inventarul la 31.12.2011 dar care, ca urmare a efectuării inventarierii s-a constatat că lipsește din gestiune.

Date fiind cele consemnate în prezenta decizie, se reține că în mod legal organele de control au considerat că societatea a efectuat vânzări fără să înregistreze încasările în evidențele contabile, procedând la estimarea veniturilor suplimentare din comercializarea de legume și fructe în cursul anului 2011. Se constată că în cursul inspecției, au fost estimate venituri aferente doar celor 226.505 kg legume/fructe pentru care nu s-a prezentat niciun document justificativ, în sumă totală de Z6 lei, pentru care s-a colectat TVA în sumă de **T11 lei** (Z6x24%).

4) Pentru perioada 01.01.2012-31.05.2012, din analiza întrărilor și ieșirilor de marfă, pentru fiecare produs în parte și pornind de la stocul faptic la data de 05.07.2012 de 134.775 kg, organele de control au constatat că în acest interval de timp a fost descărcată din gestiune cantitatea totală de 258.404,3 kg de legume/fructe din care doar 256.146,7 kg pe bază de document justificativ. Pe cale de consecință, pentru diferența de 2.257,6 kg pentru care nu s-a justificat ieșirea din gestiune și pentru care nu s-a colectat TVA, organele de control au

determinat baza de impunere prin estimare, considerând că mărfurile au fost vândute fără a fi înregistrate în evidențele contabile veniturile și taxa colectată. Astfel a fost stabilită o TVA colectată suplimentară în sumă de **T12 lei** (X lei baza impozabilă estimatăx24 %).

Având în vedere documentele aflate la dosarul cauzei și precizările din prezenta decizie prezentate la punctul privind impozitul pe venit, se reține că în mod legal organele de control au considerat că societatea a efectuat vânzări fără să înregistreze încasările în evidențele contabile și au estimat venituri suplimentare din comercializarea de legume și fructe în sumă totală de X lei (din care X lei în 2009, X lei în 2010, X lei în 2011 și X lei în 2012) pentru care au colectat TVA în sumă de T16 lei (din care T3 lei în 2009, T6 lei în 2010, T11 lei în 2011 și T12 lei în 2012).

Referitor la suma de X lei, din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziilor contestate se reține că a fost calculată prin estimare, fiind utilizate metoda marjei și metoda produsului, conform Ordinului 3389/2011 și art. 94 și 67 din OG nr. 92/2003/R.

În drept, în cauză sunt aplicabile și prevederile art. 128 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu precizările Normelor metodologice date în aplicare, aprobate prin HG 44/2004:

„Art. 128 *Livrarea de bunuri*

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

c) *perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”*

Norme metodologice:

pct. 6.

(10) *În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:*

a) *prin cauze de forță majoră se înțelege:*

1. *incendiu, dovedit prin documente de asigurare și/sau alte rapoarte oficiale;*

2. *război, război civil, acte de terorism;*

3. *orice alte evenimente pentru care se poate invoca forța majoră;*

b) *prin bunuri pierdute se înțelege bunurile dispărute în urma unor calamități naturale, cum ar fi inundațiile, alunecările de teren, sau a unor cauze de forță majoră;*

c) *prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată la despăgubire de societățile de asigurări.*

(11) *În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

a) *bunurile nu sunt imputabile;*

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

c) *se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.*

Totodată în conformitate cu art. 137 alin. (1) și art. 150 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

„Art. 137

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

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

Art. 150

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”

Conform prevederilor legale mai sus citate, se constată că nu constituie livrare de bunuri din punct de vedere al TVA bunurile distruse și bunurile pierdute ori furate dovedite legal, bunurile de natura stocurilor degradate calitativ dovedite cu documente, și perisabilitățile în limitele prevăzute prin lege, în caz contrar acestea fiind operațiuni în sfera TVA.

De asemenea, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată o reprezintă, pentru livrări de bunuri, contrapartida obținută din livrarea de bunuri iar persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, având în vedere că petenta nu prezintă documente justificative legal întocmite pentru descărcarea din gestiune a unor cantități semnificative de mărfuri, organele de inspecție fiscală au determinat prin estimare baza impozabilă aferentă și au calculat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare astfel determinată.

În concluzie se constată că în mod corect inspectorii fiscali au constituit ca și bază impozabilă suma de X lei, căreia îi corespunde T.V.A. de plată în sumă de T16 lei, pentru mărfurile pentru care petenta nu a putut face dovada că le deține în patrimoniu sau că au fost valorificate, iar prin contestația depusă nu au fost prezentate documente sau argumente din care să reiasă o altă concluzie față de cea a organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art. 213 alin. (1) și 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de T16 lei.**

B.3. În ceea ce privește TVA suplimentară în sumă de T17 lei

În fapt, în ceea ce privește TVA organele de control au constatat neconcordanțe între sumele declarate de petentă în deconturile de TVA și cele înregistrate în Jurnalele de TVA după cum urmează:

- TVA deductibilă: în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în decontul de TVA depus de contribuabilă pentru trim. IV 2010, TVA deductibilă este în sumă de X lei, mai mică cu T8 lei față de TVA deductibilă înregistrată în Jurnalele de cumpărări, de X lei.
- TVA colectată: în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în decontul de TVA depus de contribuabilă pentru trim. IV 2010, TVA colectată este în sumă de X lei, mai mică cu T7 lei față de TVA colectată înregistrată în Jurnalele de vânzări, de X lei. De asemenea, în decontul de TVA depus de contribuabilă pentru luna martie 2011, TVA colectată este cu T10 lei mai mică față de TVA colectată înregistrată în Jurnalul de vânzări.

Drept urmare a fost majorată TVA de dedus cu T8 lei și a fost majorată TVA colectată cu suma de X lei, fiind determinată în TVA suplimentar de plată de T17 lei.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 134, art. 134¹, art. 134², 156² și 157 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

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

art. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art. 134^{2*})

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin derogare 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. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

art. 156² Decontul de taxă

(1) *Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.*

(2) *Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 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. 147¹ 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.*

art. 157 Plata taxei la buget

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

Potrivit acestor prevederi legale, anterior exemplificate, rezultă că persoanele impozabile au obligația de a achita taxa de plată declarată prin decontul de TVA, rezultată ca diferență între suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare. Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei și intervine la data la care are loc faptul generator sau înainte de data la care intervine faptul generator, dacă a fost emisă factura.

Referitor la faptul generator, Codul fiscal precizează că intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu anumite excepții.

În contestația depusă petenta nu face nicio referire la aceste deficiențe de declarare și nu aduce nicio motivație în fapt și în drept pentru care nu este de acord cu constatările organelor de control având în vedere că alege să conteste întreaga sumă stabilită suplimentar de plată la TVA, astfel că, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, potrivit cărora:

“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 nemotivată contestația pentru TVA suplimentar de plată în sumă de T17 lei.

Referitor la dobânzile în sumă de DT lei reprezentând obligații de plată accesorii aferente TVA stabilit suplimentar în sumă de T lei, precizăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât, pentru TVA în sumă de T18 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar pentru TVA în sumă de T17 lei contestația a fost respinsă ca nemotivată, **urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru dobânzi în sumă de DT1 lei, respectiv ca nemotivată pentru dobânzi în sumă de DT2 lei**, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1) lit. c) și d), art. 207 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a), art. 210, art. 213 alin. (1) și (5) și art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și b) din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de BD ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ împotriva Deciziilor de impunere nr. X1/13.08.2012, nr. X2/13.08.2012, nr. X3/13.08.2012, nr. X4/13.08.2012 și nr. X5/13.08.2012, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012, de D.G.F.P. Brașov, **pentru suma totală de X lei** reprezentând:

- V lei impozit pe venit;
- T18 lei TVA;
- DT1 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- DV lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
- PV penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de BD ÎNTREPRINDERE INDIVIDUALĂ împotriva Deciziei de impunere nr. X5/13.08.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X6/13.08.2012, de D.G.F.P. Brașov, **pentru TVA în sumă de T17 lei și dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de DT2 lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.