

DECIZIA nr.28/2022
privind reluarea procedurii de solutionare contestatiei
formulata de PFA x,
reinregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS6FP, cu adresa nr. 1x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de PFA x, cu sediul in x, prin reprezentant legal, domnul x cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata AS6FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din :

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x reprezentand accesorii aferente TVA.

Se retine ca:

1. Prin decizia nr. x, organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB a dispus:

“Suspenda soluționarea contestației formulata de PFA x, cu privire la suma de x lei reprezentând TVA si accesorii aferente TVA in suma de x, individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x, pana la pronuntarea unei soluții definitive pe latura penală.

Procedura administrativă urmeaza a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.”

2. Prin Ordonanta din data de 02.12.2020, definitiva potrivit precizarilor Biroului Juridic 6 din cadrul DGRFPB din adresa nr. x, Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti Sectia de Supraveghere a Urmaririi Penale a dispus:

“Clasarea cauzei fata de suspectul x sub aspectul savarsirii infractiunii de eveaziune fiscala in forma continuata, prevazuta de art. 9 alin 1 lit b) din Legea nr. 241/2005 (in forma anterioara modificarilor aduse prin Legea nr. 255/2013) cu aplicarea art. 41 alin 2 CP anterior si art. 5 alin 1 CP.

Clasarea cauzei sub aspectul savarsirii infractiunilor de evaziune fiscala prev si ped de art 9 alin 1 lit a) si b) din Legea nr. 241/2005 (pentru care s-a dispus inceperea urmaririi penale prin ordonanta organelor de cercetere penala din data de 24.10.2014).”

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti va proceda la solutionarea pe fond a contestatiei formulata de PFA x.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

A. Referitor la TVA in suma de x lei reprezentand TVA colectata suplimentar de catre organele de inspectie fiscala fata de TVA colectata stabilita prin declaratiile sale:

1. *Referitor la estimarea veniturilor neinregistrate si nedecarate care au reprezentat baza de impozitare pentru stabilirea TVA colectata suplimentar in suma de x lei:*

Organul fiscal a incadrat eronat lipsurile din gestiune constatate prin inventar drept venituri realizate si neinregistrate, intrucat lipsurile respective sunt datorate necunoasterii legii, iar buna sa credinta nu poate fi pusa la indoiala.

De asemenea, organul de control trebuia sa aiba in vedere lipsurile de marfuri constatate cu ocazia inventarierilor in perioada in care beneficia de regimul special de scutire, in care nu era inregistrat ca platitor de TVA si sa colecteze TVA la valoarea de achizitie a marfurilor constatate lipsa in gestiune.

Nu exista niciun motiv real pentru care organele de inspectie fiscala sa procedeze la estimarea bazei de impunere, cu atat mai mult cu cat nu este precizata si utilizata nicio metoda de estimare prevazuta de OPANAF nr. 3389/2011.

2. *Referitor la inregistrarea cu intarziere ca platitor de TVA care a determinat stabilirea TVA in suma de x lei:*

In mod eronat s-au luat in calculul cifrei de afaceri si lipsurile din gestiune, astfel ca, potrivit evidentelor contabile, trebuia sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.12.2008 si nu incepand cu data de 01.08.2008, cand a considerat organul fiscal.

Prin urmare, este eronata stabilirea in sarcina sa a TVA in suma de x.

3. *Referitor la existenta unor neconcordante in declaratia 394 care a determinat stabilirea TVA in suma de x lei:*

In mod eronat organul fiscal a considerat ca exista achizitii si venituri neinregistrate.

Astfel cum a aratat in nota explicativa, nu a primit documentele mentionate de organele de inspectie fiscala emise de x si nici marfurile consemnate in acestea.

In momentul in care i-au fost aratate de catre organele de inspectie fiscala, contribuabilul a constatat ca facturile respective nu poarta semnatura si stampila sa. Mai mult, in perioadele in care au fost emise facturile, magazinul a fost inchis, intrucat a fost plecat in concediu si nu a existat raportul fiscal Z.

Prin urmare, solicita anulara TVA colectata in suma de x lei.

B. Referitor la neacordarea deductibilitatii TVA in suma de x lei:

Contribuabilul invoca dispozitiile art. 145 si art. 147¹ din Codul fiscal si art. 94 din Codul de procedura fiscala si solicita admiterea la deducere a TVA in suma de x lei

aferenta achizitiilor din perioada 01.08.2008 - 31.12.2010 in primul decont depus, respectiv in decontul de TVA aferent trimestrului III 2011.

Acesta subliniaza ca, din eroare, in primul decont a regularizat doar TVA aferenta perioadei ianuarie - iunie 2011.

C. Contribuabilul solicita anulara obligatiilor fiscale accesorii in baza principiului accesoriul urmeaza principalul.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei.

II. In baza constatarilor din Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din :

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- x reprezentand accesorii aferente TVA pentru perioada 27.10.2008 - 25.07.2013.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, TVA in suma de x lei (Anexa nr. 24 a RIF) a fost determinata in baza dispozitiilor art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, a Normelor metodologice de aplicare a art. 67 din OG nr. 92/2003, aprobate prin HG nr 1050/2004, coroborate cu art. 128 alin 4 lit d) si alin 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 9 din Normele de aplicare a art. 128 alin 8 lit b) din Legea nr. 571/2003 aprobate prin HG nr. 44/2004 si a urmatoarelor aspecte:

1. - contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2011, desi acesta a depasit plafonul de scutire de TVA prevazut la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la data de 30.06.2008, cand a realizat un venit brut estimat in suma de x lei;

2. - nu a evidentiat si declarat in integralitate veniturile provenite din vanzarea marfurilor la pretul cu amanuntul in perioada 2008 - 2012, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea bazei de impunere pentru calculul TVA (Anexele nr. 7 - 11), avand in vedere:

- valoarea marfurilor intrate in gestiune, conform notelor de intrare receptie;
- Registrul jurnal de incasari si plati;
- Listele de inventar intocmite la sfarsitul fiecarui an,

3. - urmare verificarii neconcordantelor intre valoarea achizitiilor declarate de PFA x, prin declaratiile formular 394 si valoarea livrarilor declarate de furnizorii acestuia prin acelasi formular, s-a constatat ca persoana fizica autorizata a achizitionat marfuri de la furnizorii x, pe care nu le-a inregistrat in contabilitate; de asemenea, nu a declarat venituri din vanzarea marfurilor achizitionate, motiv pentru care, in baza adosului comercial practicat de acesta, s-a procedat la estimarea veniturilor totale la pret cu amanuntul (Anexa nr. 20 la RIF).

In legatura cu TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei au fost calculate accesorii în suma totala de x pentru perioada 27.10.2008 - 25.07.2013, în

baza prevederilor art. 119, art. 120, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarului, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza suplimentar de plata TVA in suma de x lei, în condițiile în care argumentele si documentele depuse in sustinerea cauzei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata, pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, in suma de x lei, in baza dispozitiilor art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, a Normelor metodologice de aplicare a art. 67 din OG nr. 92/2003, aprobate prin HG nr 1050/2004, coroborate cu art. 128 alin 4 lit d) si alin 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 9 din Normele de aplicare a art. 128 alin 8 lit b) din Legea nr. 571/2003 aprobate prin HG nr. 44/2004 si a urmatoarelor aspecte:

- contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2011, desi acesta a depasit plafonul de scutire de TVA prevazut la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la data de 30.06.2008, cand a realizat un venit brut in suma de x lei;

- nu a evidentiat si declarat in integralitate veniturile provenite din vanzarea marfurilor la pretul cu amanuntul in perioada 2008 - 2012, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea bazei de impunere pentru calculul TVA (Anexele nr. 7 - 11), avand in vedere:

- valoarea marfurilor intrate in gestiune, conform notelor de intrare receptie;

- Registrul jurnal de incasari si plati;

- Listele de inventar intocmite la sfarsitul fiecarui an,

- urmare verificarii neconcordantelor intre valoarea achizitiilor declarate de PFA x, prin declaratiile formular 394 si valoarea livrarilor declarate de furnizorii acestuia prin acelasi formular, s-a constatat ca persoana fizica autorizata a achizitionat marfuri de la furnizorii x, pe care nu le-a inregistrat in contabilitate; de asemenea, nu a declarat venituri din vanzarea marfurilor achizitionate, motiv pentru care, in baza adosului comercial practicat de acesta, s-a procedat la estimarea veniturilor totale la pret cu amanuntul (Anexa nr. 20 la RIF).

In drept, potrivit prevederilor art. 126, art. 127, art. 128, art. 134¹, art. 134², art. 137, art. 145, art. 146, art. 152, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 46, 62 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in anul 2008:

Codul fiscal:

"**Art. 126** (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

"**Art. 127** (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."

"**Art. 128** Livrarea de bunuri

(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):

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

Norme metodologice:

"**6.** (...) (9) 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;

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

Codul fiscal:

"**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. 134²** 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. (...)"

"Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile."

"Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, **să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)."**

Norme metodologice:

"46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială."

Codul fiscal:

"Art. 152. - (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).

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...] Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".**

Norme metodologice:

"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.

(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:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea 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 identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;

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."

Codul fiscal:

"Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]

b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon; [...].

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."

Se retine ca prevedei legale similare au existat pe intreaga perioada supusa impunerii, 2008 - 2012.

Potrivit prevederilor legale anterior mentionate, rezulta ca:

- persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata;

- în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, în termenul prevăzut de lege, iar organele fiscale competente constata ca nerespectarea prevederilor legale in acest sens după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, 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;

- exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar prin excepție exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri și prestări de servicii intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator, iar baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituită 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;

- orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, cu conditia să dețină o factură in original, care să cuprindă informațiile obligatorii prevazute de legiuitor sau alte documente care să conțină cel puțin informațiile obligatorii respective.

In speta, in baza constatarilor din Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS6FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata, pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, in suma de x lei.

Potrivit retinerilor organelor de inspectie fiscala, TVA in suma de x lei (Anexa nr. 24 a RIF) a fost determinata in baza dispozitiilor art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, a Normelor metodologice de aplicare a art. 67 din OG nr. 92/2003, aprobate prin HG nr 1050/2004, coroborate cu art. 128 alin 4 lit d) si alin 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 9 din Normele de aplicare a art. 128 alin 8 lit b) din Legea nr. 571/2003 aprobate prin HG nr. 44/2004 si a urmatoarelor aspecte:

1- contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2011, desi acesta a depasit plafonul de scutire de TVA prevazut la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la data de 30.06.2008, cand a realizat un venit brut in suma de x lei;

2- nu a evidentiat si declarat in integralitate veniturile provenite din vanzarea marfurilor la pretul cu amanuntul in perioada 2008 - 2012, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea bazei de impunere pentru calculul TVA (Anexele nr. 7 - 11), avand in vedere:

- valoarea marfurilor intrate in gestiune conform notelor de intrare receptie;

- Registrul jurnal de incasari si plati;

- Listele de inventar intocmite la sfarsitul fiecarui an,

In baza acestor documente s-a procedat la repartizarea veniturilor in cadrul fiecarui an fiscal in mod egal pe fiecare luna calendaristica, sub rezerva ca, in cazul in care veniturile lunare, astfel repartizate au fost mai mari decat valoarea totala a marfurilor existente in gestiune la acea perioada, repartizarea pe luni a veniturilor stabilite urmare inspectiei fiscale, nedecarate de contribuabil a fost efectuata in limita marfurilor existente in gestiune la respectiva perioada; estimarea bazei de impunere s-a efectuat numai in ceea ce priveste repartizarea veniturilor in cadrul perioadelor lunare din cadrul anilor fiscali si nu in ceea ce priveste cuantumul sumelor aferente anilor fiscali, acestea fiind stabilite cu certitudine in baza informatiilor din evidenta contabila condusa de contribuabil, nefiind necesara utilizarea vreunei metode de estimare prevazuta de OPANAF nr. 3389/2011;

3- urmare verificarii neconcordanțelor între valoarea achizițiilor declarate de PFA x, prin declarațiile formular 394 și valoarea livrarilor declarate de furnizorii acestuia prin același formular, s-a constatat ca persoana fizica autorizata a achizitionat marfuri de la furnizorii x, pe care nu le-a inregistrat in contabilitate; de asemenea, nu a declarat venituri din vanzarea marfurilor achizitionate, motiv pentru care, in baza adosului comercial practicat de acesta, s-a procedat la estimarea veniturilor totale la pret cu amanuntul (Anexa nr. 20 la RIF).

In speta sunt incidente prevederile:

- art. 67 si art. 83 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuării inspectiei fiscale, care precizeaza:

“Art. 67 (1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

- a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

- b) în situațiile în care organele de inspectie fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspectie fiscală.**

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale **pot** folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

“ Art. 83 Depunerea declarațiilor fiscale

(4) Nedepunerea declarației fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. (...) În cazul contribuabililor care au obligația declarării bunurilor sau veniturilor impozabile, stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face prin estimarea bazei de impunere, potrivit art. 67.”

- pct. 65.1 și 65.2 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004:

“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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta că organele de inspecție fiscală stabilesc baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, inclusiv în situațiile în care constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

1.Referitor la faptul că nu există un motiv real pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor neînregistrate și nedeclarate care au reprezentat baza de impozitare pentru stabilirea TVA colectată suplimentar:

Se reține că, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală:

- Persoana Fizica Autorizata x, al carei obiect de activitate este “comert cu amanuntul al produselor alimentare, bauturilor si produselor din tutun efectuat prin standuri, chioscuri si piete”, se aprovizioneaza cu marfuri de la diversi furnizori, iar pentru marfa achizitionata intocmeste note de receptie si constatare de diferente, prin care stabileste adaosul comercial propriu;

- in perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, Persoana Fizica Autorizata x, desi a efectuat aprovizionari cu marfuri in scopul comercializarii acestora si a intocmit note de receptie si constatare de diferente, nu a evidentiat si nu a declarat in integralitatea lor veniturile provenite din vanzarea marfurilor la pretul cu amanuntul; aceasta practica a contribuabilului s-a constatat pe intreaga perioada supusa verificarii, fiind pusa in evidenta de catre organul de inspectie fiscala prin determinarea corelatiilor existente intre intrarile de marfuri la pret cu amanuntul, vanzarile de marfuri la pretul cu amanuntul si stocurile de marfuri conform listelor de inventar intocmite de catre contribuabil, dupa cum urmeaza:

- in anul 2008 nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati si nu a declarat venituri in suma totala de x lei, conform anexei nr. 7 la RIF, suma care nu se regaseste nici in valoarea la pretul cu amanuntul a marfurilor aflate in stoc la data de 31.12.2008;

- in anul 2009 nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati si nu a declarat venituri in suma totala de x lei, conform anexei 8 la RIF, suma care nu se regaseste nici in valoarea la pretul cu amanuntul a marfurilor aflate in stoc la data de 31.12.2009;

- in anul 2010 nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati si nu a declarat venituri in suma totala de x lei, conform anexei nr. 9 la RIF, suma care nu se regaseste nici in valoarea la pretul cu amanuntul a marfurilor aflate in stoc la data de 31.12.2010;

- in anul 2011 nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati si nu a declarat venituri in suma totala de x lei, conform anexei nr. 10 la RIF, suma care nu se regaseste nici in valoarea la pretul cu amanuntul a marfurilor aflate in stoc la data de 31.12.2011;

- in anul 2012 nu a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati si nu a declarat venituri in suma totala de x lei, conform anexei nr. 11, la RIF, suma care nu se regaseste nici in valoarea la pretul cu amanuntul a marfurilor aflate in stoc la data de 31.12.2012;

- in ceea ce priveste constatările de mai sus, reprezentantul legal, domnul x, prin raspunsul la intrebarea nr. 3 din Nota explicativa, anexa nr.12, la Raportul de inspectie fiscala, a subliniat ca **bunurile care nu au mai putut fi valorificate, fiind degradate calitativ, ca au fost folosite pentru consumul propriu al familiei sale si ca nu detine documente care sa ateste faptul ca aceste bunuri nu au putut fi valorificate sau ca au fost degradate calitativ, motiv pentru care nu le poate pune la dispozitia organelor fiscale;** prin urmare, este neintemeiata si nesustinuta cu documente motivatia potrivit careia lipsa bunurilor din gestiune constatata de organele de inspectie fiscala nu constituie livrare de bunuri, nefiind indeplinite cumulativ conditiile legale, expres prevazute de legiuitor in acest sens.

Fata de cele constatate, rezulta ca, in mod corect, in temeiul prevederilor art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu art. 128 alin. (4) lit. d) si alin (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 9 din HG nr. 44/2004 privind normele de aplicare ale

art. 128 alin. (8) lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a procedat la incadrarea lipsurilor din gestiune constatate prin inventar, drept venituri realizate si neinregistrate si la stabilirea bazei de impunere a TVA aferenta acestor bunuri.

In acest sens s-au avut in vedere urmatoarele elemente de referinta:

- valoarea marfii la pretul cu amanuntul intrata in gestiune;
- cuantumul incasarilor efectuate conform evidentei contribuabilului;
- valoarea marfurilor aflata in stocul faptic la sfarsitul anului, conform listei de inventar;
- valoarea marfurilor aflata in stocul scriptic determinata conform rulajelor de marfa.

2. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au precizat si utilizat vreo metoda de estimare prevazuta de OPANAF nr. 3389/2011:

Astfel cum a fost retinut anterior, pentru diferentele constatate in ceea ce priveste valoarea marfurilor la pretul cu amanuntul intrate in gestiune si valoarea vanzarilor declarat, organul de inspectie fiscala a determinat baza de impunere pentru calculul taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere valoarea marfurilor intrate in gestiune conform notelor de receptie si constatare de diferente care nu se regasesc valoric ca venituri inregistrate in rubricile de incasari din Registrul jurnal de incasari si plati si nici in listele de inventar intocmite la sfarsitul fiecarui an, ca fiind venituri incasate, neevidentiate si nedeclarate.

Ulterior, a procedat la repartizarea acestor venituri in cadrul fiecarui an fiscal in mod egal pe fiecare luna calendaristica, sub rezerva ca, in cazul in care veniturile lunare, calendaristic, astfel repartizate sau fost mai mari decat valoarea totala a marfurilor existente in gestiune la acea perioada, repartizarea pe luni a veniturilor stabilite urmare inspectiei fiscale, nedeclarate de contribuabil, s-a efectuat in limita marfurilor existente in gestiune la respectiva perioada.

Prin urmare, estimarea bazei de impunere s-a efectuat numai in ceea ce priveste repartizarea veniturilor in cadrul perioadelor lunare din cadrul anilor fiscali, nu si in ceea ce priveste cuantumul sumelor aferente anilor fiscali, acestea fiind cu certitudine determinate in baza datelor existente, conform evidentei contabile a contribuabilului, motiv pentru care nu a fost necesara utilizarea uneia dintre metodele de estimare precizate in O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Mai mult dispozitiile art. 67 alin 4 din Codul de procedura fiscala stipuleaza ca, in scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală; prin urmare, ramane la latitudinea acestora ca, in functie de situatia intalnita, sa stabileasca daca vor folosi sau nu vor folosi vreuna dintre metodele de estimare respective.

De subliniat este faptul ca situatia totala a veniturilor realizate de contribuabil este prezentata la Anexa nr. 13 la Raportul de inspectie fiscala care cuprinde:

- veniturile evidentiate conform Registrului jurnal de incasari si plati;
- veniturile estimate aferente marfurilor intrate in gestiune conform notelor de receptie si constatare de diferente care nu se regasesc valoric ca venituri inregistrate in rubricile de incasari din Registrul jurnal de incasari si plati si nici in listele de inventar intocmite la sfarsitul fiecarui an, marfuri pentru care contribuabilul si-a exercitat dreptul de deducere;

- veniturile obtinute din comercializarea marfurilor achizitionate de la x, precizate in anexa nr.20.

3. Referitor la motivatia din cuprinsul contestatiei potrivit careia **“nu am inregistrat lipsurile cu ocazia inventarierilor datorita necunoasterii legii, dar buna mea credinta nu poate fi pusa la indoiala”**, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit principiului „nemo censetur legem ignorare“, necunoașterea sau cunoașterea greșită a legii nu înlătură obligația persoanelor de a se conforma legii și de a răspunde pentru încălcarea ei.

4. Referitor la solicitarea contribuabilului de a fi calculata TVA colectata la valoarea de achizitie a marfurilor:

Se retine ca aceasta solicitare este neintemeiata, in conditiile in care PFA x recunoaste lipsa bunurilor din gestiune din perioada supusa verificarii si, mai mult, subliniaza ca nu detine documente din care sa rezulte ca in legatura cu bunurile lipsa din gestiune sunt indeplinite cumulativ următoarele condiții: bunurile nu sunt imputabile, degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente si iar bunurile s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic.

De asemenea, bunurile respective nu pot fi considerate bunuri de natura stocurilor **degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate**, in sensul dispozitiilor art. 128 alin 8 lit b din Codul fiscal, cata vreme contribuabilul reitereaza faptul ca acestea au fost folosite pentru uzul familiei sale.

Se retine si faptul ca obiectul de activitate al persoanei fizice autorizate il constituie “comertul cu amanuntul al produselor alimentare, bauturilor si produselor din tutun efectuat prin standuri, chioscuri si pietre” si presupune desfasurarea de activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării, respectiv in scopul obtinerii de venituri, indiferent ca revanzarea se face catre cumparatori necunoscuti sau catre propria familie. De altfel, pentru achizițiile de bunuri efectuate in folosul propriei familii, nu se justifica din punct de vedere legal facturarea achizitiilor pe numele persoanei fizice autorizate si inregistrarea acestor achizitii in contabilitatea PFA.

5.Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de inventarierea efectuate anterior datei de 1 decembrie 2008 care au avut loc cu ocazia primirii-predarii gestiunii:

Se retine ca, prin adresa nr. x, anexata la dosarul cauzei, au fost solicitate contribuabilului “documentele privind inventarierea patrimoniului aferente perioadei 2008-2012”.

La raspunsul privind solicitarea de documente nr. x, inregistrat la Administratia Finantelor Publice sector 6 sub nr. x, contribuabilul a atasat listele de inventariere aferente anilor 2008-2012, precum si deciziile de inventariere 2008-2012 (documente anexate la dosarul cauzei).

Potrivit precizarilor din referatul cauzei, intre documentele privind inventarierea patrimoniului prezentate organului de inspectie fiscala pana la finalizarea controlului, respectiv data de 25.07.2013, nu s-au regasit listele de inventariere anexate de contribuabil la contestatie si care, asa cum sustine contribuabilul, au fost intocmite la data de 31.07.2008, cu ocazia primirii-predarii gestiunii, desi acestea (“documentele privind inventarierea patrimoniului aferente perioadei 2008-2012”) au fost solicitate in mod expres.

Referitor la inventarierea pusă la dispoziția organelor de inspectie fiscală, inclusiv la inventarierea efectuată la data de 31.07.2008, atasată la contestație, trebuie subliniat că acestea nu respectă prevederile OMFP nr. 1753/2004, respectiv OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care stipulează ca: “6. - (1) Inventarierea elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către comisii de inventariere, numite prin decizie scrisă, emisă de persoanele prevăzute la pct. 5. În decizia de numire se menționează în mod obligatoriu componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), **modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor**”, respectiv:

- deciziile privind inventarierea pusă la dispoziția organelor de inspectie fiscală aferente perioadei 31.12.2008 - 31.12.2012, nu cuprind informații privind modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată; de asemenea, contribuabilul nu a făcut dovada că înainte de începerea operațiunii de inventariere a luat de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o declarație scrisă din care să rezulte dacă: gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare, în afara bunurilor entității respective are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente, are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință, etc.

- în cazul inventarierii efectuată la data de 31.07.2008, atasată la contestație, contribuabilul nu a făcut dovada emiterii unei decizii în acest sens prin care să se menționeze componența comisiei (numele președintelui și membrilor comisiei), modul de efectuare a inventarierii, metoda de inventariere utilizată, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor; de asemenea, nu a făcut dovada că înainte de începerea operațiunii de inventariere a luat de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o declarație scrisă din care să rezulte dacă: gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare, în afara bunurilor entității respective are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente, are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință, etc.

- listele de inventariere anexate de contribuabil la contestație, întocmite la data de 31.07.2008, reprezintă în fapt documente pro-causa, întocmite cu scopul vădit de a obține avantaje fiscale, respectiv de a diminua obligația de plată reprezentând TVA stabilită în sarcina sa de către organele de inspectie fiscală.

6. Referitor la solicitarea contribuabilului de a lua în considerare lipsurile constatate prin inventariere:

Se reține că, așa cum a fost arătat anterior, persoana fizică autorizată nu a făcut dovada respectării și a întocmirii de documente în sensul celor solicitate prin contestație, respectiv nu a făcut dovada că s-au constatat lipsuri, pierderi, pagube, deprecieri, etc. la inventariere, care este natura acestora, dacă s-au solicitat explicații scrise de la persoana responsabilă, care au fost propunerile privind regularizarea diferentelor, etc., conform dispozițiilor OMFP nr. 1753/2004, respectiv OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, care stipulează ca:

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

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

40. - (1) În situația constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

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

Prin valoare de înlocuire, în sensul prezentelor norme, se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli, accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv. În cazul bunurilor constatate lipsă, ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv.

(3) La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;

- diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune. (...)

7. Referitor la faptul ca nu avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2008, ci incepand cu data de 01.12.2008:

Se retine ca, PFA x s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2011, desi acesta a depasit plafonul de scutire de TVA prevazut la art. 152 alin 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal la data de 30.06.2008, cand a realizat un venit brut in suma de x lei.

De mentionat este si faptul ca potrivit inregistrarilor contribuabilului din registrul jurnal de incasari si plati, plafonul legal de TVA a fost depasit in cursul lunii octombrie 2008, insa **acesta nu a evidenciat toate veniturile realizate.**

Prin urmare, intrucat contribuabilul nu a facut dovada respectarii dispozitiilor OMFP nr. 1753/2004, respectiv OMFP nr. 2861/2009 cu privire la constatarea lipsurilor din gestiune, organul de inspectie fiscala a procedat la incadrarea acestora, drept venituri realizate si neinregistrate si la stabilirea bazei de impunere a TVA aferenta acestor bunuri, aspect ce a condus la depasirea plafonului legal de TVA la data de 30.06.2008.

8.Referitor la neconcordantele intre valoarea achizitiilor declarate de PFA x prin “Declaratia informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe

teritoriul national”(formular 394) si valoarea livrarilor declarate de furnizorii acestuia prin acelasi formular:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca PFA x a achizitionat marfuri de la furnizorii: x, in baza facturilor mentionate in Anexa nr. 20, la prezentul raport de inspectie fiscala, facturi (atasate la dosarul cauzei) a caror valoare nu a fost inregistrata in contabilitate; de asemenea, s-a constatat si faptul ca nu au fost inregistrate in contabilitate si declarate veniturile obtinute din comercializarea acestor marfuri.

Avand in vedere adaosul comercial practicat de PFA x pentru marfurile similare achizitionate de la furnizorii respectivi, organul fiscal a stabilit conform Anexei nr. 20 la Raportul de inspectie fiscala, ca au fost obtinute din comercializarea marfurilor achizitionate, venituri totale la pret cu amanuntul in suma de x lei (baza x lei + TVA x lei).

Argumentele contribuabilului cu privire la faptul ca nu a primit marfurile mentionate in facturile precizate in anexa nr. 20 la raportul de inspectie fiscala, facturile nefiind semnate de primire, nu prezinta relevanta in sustinerea contestatiei, cata vreme, in perioada verificata, organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca exista facturi de achizitie marfuri de la x, a caror valoare a fost inregistrata si declarata ca si cheltuiala deductibila, dar care, de asemenea, nu contin semnatura de primire a marfurilor achizitionate.

Totodata, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici motivatia potrivit careia nu a existat raportul fiscal Z in perioadele in care au fost emise facturile precizate in anexa nr. 20, intrucat, asa cum a fost aratat anterior, PFA x a facut o practica, constatata in toata perioada verificata, din a nu evidentia si declara, in integralitatea lor, veniturile provenite din vanzarea marfurilor, motiv pentru care organele de control au avut suspiciuni cu privire la existenta unor elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art.9 alin.(1), lit.a) si lit. b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, inaintand catre Parchetul de pe lângă Tribunalul Municipiului Bucuresti Sesizarea penală nr. x.

Mai mult, contestatarul nu a facut dovada cu documente a faptului ca in perioadele in care au fost emise de catre x facturi fiscale, acesta a fost in concediu de odihna, iar magazinul a fost inchis.

9.Referitor la sustinerile contribuabilului cu privire la faptul ca organul de inspectie fiscala trebuia sa admita la deducere si TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor efectuate in perioada 01.08.2008 - 31.12.2010, in primul decont depus de acesta, aferent trimestrului III 2011:

Potrivit dispozitiilor art. 156, art. 156², art. 157 si art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 79 din HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2008 (prevederi similare au existat pe intreaga perioada supusa impunerii):

“Art. 156 Evidența operațiunilor

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

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

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

Norme metodologice

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică. (...)”

“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.”

“Art. 158 Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² - 156⁴, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata exista reglementari legale exprese si foarte clare, persoanele impozabile stabilite în România avand obligatia să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

De altfel, persoanele respective poarta raspunderea pentru calcularea corecta si la termen a TVA catre bugetul de stat, motiv pentru care nu prezinta relevanta mentiunea din contestatie potrivit careia in primul decont de TVA depus dupa inregistrarea in scopuri de TVA, “din eroare nu a regularizat intreaga TVA deductibila la care legea imi dadea dreptul deducere”.

Se retine ca, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, PFA x si-a exercitat in primul decont de TVA, respectiv in decontul de TVA aferent trim. III 2011, dreptul de deducere a TVA pentru perioada 01.01.2011-30.06.2011, inregistrand la randul 28 „Regularizari taxa dedusa”, suma de x lei.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate de contribuabil in perioada 01.08.2008 - 31.12.2010, sunt relevante urmatoarele aspecte:

- conform dispozitiilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, anterior invocate, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilității taxei;

- pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condiția ca pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate ori serviciilor care i-au fost prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile Codului fiscal, iar pentru justificarea deducerii taxei să prezinte **exemplarul original al documentelor, respectiv al facturilor**; or, contribuabilul, în susținerea argumentelor sale, a prezentat numai Jurnalele de cumparare cu TVA, **fără a anexa la acestea facturile în original, aferente perioadei 01.08.2008 - 31.12.2010, emise în conformitate cu prevederile Codului fiscal, care, prin forța lor probanta sa certifice ca datele cuprinse în jurnalele prezentate sunt conforme cu situația de fapt, iar aceste jurnale, pe cale de consecință, să devină mijloace de probă.**

Nu prezinta relevanta sustinerea contribuabilului, potrivit careia organele de inspectie fiscala au verificat in integralitate facturile de achizitii, in conditiile in care in legatura cu perioada 01.08.2008 - 31.12.2010, in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu exista nicio precizare in acest sens, singurele mentiuni privind TVA deductibila fiind in legatura cu achizitiile efectuate in perioada 2011 - 2012.

Mai mult, potrivit dispozitiilor art. 213 alin 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare la data depunerii contestatiei, contribuabilul avea posibilitatea sa depună probe noi în susținerea cauzei. Or, acesta nu a facut-o, rezumandu-se doar la a invoca faptul ca are dreptul la deducerea TVA in suma de x lei si ca verificarea fiscala s-a realizat dupa „modelul jurnalului pentru cumparari”.

Prin urmare, este neintemeiata solicitarea contribuabilului referitoare la acordarea deductibilitatii TVA in suma de x lei, cata vreme in conditiile in care solicita deductibilitatea taxei, cade in sarcina sa să faca dovada ca dețină documente (evidențe) pentru orice operațiune efectuată, inclusiv facturi in original, emise de furnizori în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal. Or, **in lipsa detinerii acestora, contribuabilul nu poate face dovada indeplinirii conditiei de fond esentiala si anume ca achizitiile sunt reale si ca au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

Mai mult, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune este aceea că sarcina probei ii revine.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al acestuia, ci un imperativ al interesului său personal care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În concluzie, având în vedere toate cele de mai sus, urmează a se dispune respingerea ca neintemeiată și nesustenută cu documente a contestației formulată de PFA x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. x, cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în suma de x lei.

3.2 Referitor la suma de x reprezentând accesoriile aferente TVA pentru perioada 27.10.2008 - 25.07.2013:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente TVA în suma de x, în condițiile în care, pe de-o parte, la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA în suma de x lei, iar, pe de altă parte, contribuabilul nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-a calculat eronat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x emisă de AS6FP s-au stabilit, pentru perioada 27.10.2008 - 25.07.2013, accesoriile aferente TVA în suma de x.

In drept, potrivit prevederilor art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

«**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

« **Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. »

Începând cu data de **01.07.2010**, prevederile Codului de procedură fiscală, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat după cum urmează :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

« **Art. 120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. »

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi și/sau penalități de întârziere.

Referitor la suma de x individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine că stabilirea acestora reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarului a fost reținut debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat, reiese că se datorează și suma de x, cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul OMFP nr. 1753/2004, OMFP nr. 2861/2009, art. 126, art. 127, art. 128, art. 134¹, art. 134², art. 137, art. 145, art. 146, art. 152, art. 153, art. 156, art. 156², art. 157 și art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 46, 62, 79 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 67, art. 83, art. 119, art. 120, art. 120¹, 213 alin (4) din OG nr. 92/2003, pct. 65.1, 65.2 din HG nr. 1050/2004, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neintemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de PFA x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. x, prin care s-au stabilit obligații de plată în suma totală de x lei, care se compun din :

- x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată;
- x reprezentând accesorii aferente TVA.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.