

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONAL DE ADMINISTRARE FISCAL
DIRECTIA GENERAL A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 112 din 17 decembrie 2008

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Inspectie Fiscala Prahova** a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. “.....” S.R.L.** din, jud.Prahova, impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....** intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de** si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei – majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX “*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*”.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:

“[...] Subscrisa SC..... SRL contesta interpretarea eronata aplicata de organele de control asupra contractului de prestari servicii nr...../.....2005, prin care persoana fizica P..... preda pentru procesare, laptele obtinut in gospodaria proprie, societatii comerciale SRL, intocmindu-se la receptionare documentul corespunzator - nota de receptie si constatare de diferente, si se da in consum prin bon de consum. Pentru produsele finite obtinute (branza, smantana, iaurt, etc) se intocmeste raport de productie, iar livrarea acestora catre persoana fizica se face in baza de nota de predare-primire, fapt confirmat de organele de control.

Atat materia prima (laptele), cat si produsele finite rezultate (branza, smantana, iaurt, etc) nu se inregistreaza in evidenta contabila, deoarece nu sunt proprietatea societatii, asa cum am aratat mai sus ele sunt inregistrate extracontabil.

Pentru aceste servicii de procesare SC..... SRL a facturat persoanei fizice P..... contravaloarea, asa cum arata si in Raportul de inspectie fiscala nr...../..... la paginile 3 si 4.

Organele de control au interpretat eronat aceasta operatiune economica, motivand prevederile art.6, alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991 republicata [...]. Astfel pentru produsele finite predate catre persoana fizica, organul de inspectie fiscala a estimat un pret al pietei rezultand o valoare totala de lei din care baza pentru impozit pe profit de lei si TVA de lei.

S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă contravaloarea serviciilor prestate către persoana fizică, întocmind facturi fiscale, fapt confirmat și de organul de control. [...]."

II. - Prin Raportul de inspecție fiscală nr./..... încheiat de reprezentanții A.I.F. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, Jud.Prahova, s-au menționat următoarele:

"III.1). Cu privire la înregistrarea de către societate a produselor livrate către P.....

In Nota de constatare nr...../.....2008 încheiată de către organele de control din cadrul Secției Prahova a Garzii Financiare s-a stabilit că în perioada - 2008 societatea a primit spre prelucrare diverse cantități de lapte de la persoana fizică P....., pentru care, societatea a livrat produse lactate prelucrate (cascaval, brânză, etc), care nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, consecința fiscală fiind diminuarea obligațiilor fiscale în contul impozitului pe profit și TVA.

Urmare verificării efectuate, s-a constatat că persoana fizică P..... a deținut în perioada 2007 - 2008 certificatul de producător nr..... din2007 [...] pentru comercializarea următoarelor produse: brânză oaie, lapte vacă, brânză dulce, cas, smântână, cascaval, brânză topită, brânză burduf, cascaval afumat și lapte gros.

Persoana fizică P....., are încheiat contract de prestări servicii, nr..... din05, prin care acesta preda pentru procesare, laptele obținut în gospodăria proprie, societății comerciale S.R.L., urmând ca produsele finite obținute (smântână, iaurt, etc), să fie comercializate de persoana fizică.

Menționăm că laptele predat spre procesare de persoana fizică se recepționează la primire cu documentul corespunzător (Nota de recepție și constatare de diferențe), și se dă în consum prin bon de consum. Pentru produsele finite se întocmește raport de producție, iar livrarea acestora către persoana fizică se face pe baza de Nota de predare primire.

În baza acestui contract, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă laptele primit pentru procesare și produsele obținute din prelucrarea acestuia, livrate persoanei fizice în contrapartidă cu laptele predat. Pentru încasarea contravalorii serviciilor prestate în semestrul I 2008, societatea a emis facturile:

- factura, nr...../.....2008, reprezentând "Prestări servicii conform contr./2005:,, 2008 - litri;

- factura, nr...../.....2008, reprezentând "Prestări servicii conform contr./2005:,, 2008 - litri.

De menționat, că persoana fizică deține în proprietate oi, caprine și bovine. În aceste condiții, în contractul de procesare trebuiau specificate în mod explicit cantitățile obținute și predate de la fiecare specie de animale, știind că prețul laptelui diferă semnificativ de la specie la specie. [...]

III.2). Impozit pe profit [...]

Semestrul I 2008 [...]

[...], s-au constatat următoarele diferențe:

- lei, valoare fără TVA, reprezentând diverse materiale pentru construcții, înscrise în facturile seria, nr..... (..... lei) și (..... lei), din-2008, [...], în condițiile în care societatea nu are în desfășurare nici o lucrare de construcție sau de amenajare a unor spații.

- Asa cum am prezentat la punctul III-1, in semestrul I 2008, in baza contractului de prestari servicii nr..... din2005, societatea a procesat laptele primit de la persoana fizica P..... (care este asociat si administrator la societate), fara a inregistra in evidenta contabila cantitatile de lapte primite, contrar prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 R [...].

[...], societatea avea obligatia inregistrarii in evidenta contabila a societatii a cantitatilor de lapte predate zilnic pe baza "Borderoului de achizitii de la persoane fizice" si de a elibera din gestiunea societatii produsele rezultate pe baza de factura, inregistrand la "venituri" valoarea produselor predate persoanei fizice.

[...], cantitatea de lapte si produse lactate inscrise in anexa 1 la nota de constatare din2008, intocmita de Garda Financiara, Sectia Prahova, au fost actualizate pana la 30.06.2008 (anexa nr.6), fiind stabilite pentru semestrul I 2008 venituri neinregistrate de lei si TVA colectata suplimentar in suma de lei. Au fost incalcate prevederile art.19, alin.(1), Cap.II, Titlul II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].

Pentru determinarea veniturilor impozabile, din valoarea produselor lactate livrate, respectiv din suma de lei, se deduce valoarea materiei prime, respectiv a laptelui, care este de lei (..... litri x 0.1 lei/litru), astfel ca profitul impozabil stabilit suplimentar la control este de lei.

Mentionam ca persoana fizica P..... detine un "Certificat de producator" (anexa 7), eliberat de Primaria comunei, in baza caruia acesta preda laptele obtinut in gospodaria proprie, societatii comerciale S.R.L., de la care primeste cu totul alte produse lactate (cascaval, iaurt, branza topita, de burduf, etc.) decat laptele, pe care le comercializeaza fara a fi autorizat conform reglementarilor legale in vigoare (activitate de comert).

Recapituland, pentru semestrul I 2008, s-a stabilit un profit impozabil suplimentar in suma de lei, pentru care, a fost calculat un impozit pe profit de lei. Pentru nevirarea in termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar la control, au fost calculate majorari in suma de lei. [...].

2) Taxa pe valoarea adaugata [...]

TVA colectata [...]

[...]. Urmare controlului efectuat, asa cum am aratat mai sus, in trimestrele I si II din anul 2008, s-au stabilit venituri suplimentare in suma de lei, pentru care a fost colectata suplimentar TVA in suma de lei, la veniturile neinregistrate aferente produselor preluate de persoana fizica P....., in contul cantitatilor de lapte predate de acesta spre procesare. [...].

TVA de plata / de rambursat [...]

La control, s-a stabilit o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de lei, care influentata cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat stabilita de societate la 30.06.2008, in suma de lei, rezulta ca societatea are de achitat o TVA de plata de lei.

Pentru nevirarea in termenele legale de plata a TVA de plata stabilita suplimentar la control, au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de lei [...]."

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:

* Prin **Raportul de inspectie fiscala partiala nr..... din** incheiat de organele de inspectie fiscala apartinand D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscala la S.C. "....." S.R.L. din, au fost verificate impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata din perioada 2005 - 2008, ca urmare a solutionarii adresei nr...../.....2008 emisa de Garda Financiara - Sectia Prahova, inregistrata la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2008.

Obiectul de activitate al societatii este "**Fabricarea produselor lactate si a branzeturilor**" - cod CAEN 1051, activitate de productie ce se desfasoara la sediul social din, iar produsele finite sunt comercializate prin doua puncte de lucru situate in

Se mentioneaza ca **dl P.....** detine 99,66% din partile sociale, acesta avand si calitatea de **administrator**.

Prin Nota de constatare nr...../.....2008 intocmita de organele de control ale Garzii Financiare - Sectia Prahova, s-a consemnat faptul ca in perioada - 2008 societatea a primit spre prelucrare cantitati de lapte de la persoana fizica P....., din care au rezultat produse lactate (cascaval, branza, etc.) ce au fost predate acestuia, **fara ca societatea sa inregistreze in evidenta contabila activitatea de productie**, diminuandu-se astfel obligatiile fiscale reprezentate de impozitul pe profit si TVA.

Se precizeaza in Raport, ca societatea a intocmit urmatoarele documente de evidenta primara:

- nota de receptie si constatare de diferente pentru laptele luat spre prelucrare;
- bon de consum pentru laptele folosit la prelucrare;
- raport de productie pentru produsele finite obtinute;
- nota de predare-primire pentru livrarea produselor finite catre persoana fizica P.....,

insa operatiunile aferente acestor documente nu au fost inregistrate in evidenta contabila.

In schimb, societatea a emis **doua facturi de prestari servicii, nr...../.....2008** si **nr...../.....2008** pentru beneficiarul P..... pentru prelucrarea cantitatii de **litri lapte** (..... litri + litri), avand valoarea totala de **lei** (..... lei + lei) din care **lei** valoare fara TVA (..... lei + lei) si **lei TVA** (..... lei + lei), facturi emise in baza **Contractului de prestari servicii nr...../.....2005** incheiat intre cele doua parti.

Conform acestui contract, dl P..... preda spre prelucrare societatii comerciale laptele obtinut in gospodaria proprie, iar dupa prelucrare, produsele finite sunt predate persoanei fizice si comercializate de catre aceasta, **pretul prelucrarii** fiind de **lei RON pentru fiecare litru de lapte prelucrat**.

Se mentioneaza ca dl P..... a detinut in perioada 2007 – 2008 **Certificatul de producator nr...../.....2007** pentru comercializarea urmatoarelor produse: branza oaie, lapte vaca, branza dulce, cascaval, smantana, etc., ca acesta detine in proprietate oi, capre si bovine si ca prevederile contractului de prestari servicii nr...../.....2005 nu s-au aplicat in perioada 2005 - 2007.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, **respectiv faptul ca societatea comerciala nu a inregistrat in evidenta contabila venituri din productia si livrarea produselor lactate** obtinute din laptele produs in gospodaria d-lui P....., la control au fost calculate venituri neinregistrate in suma totala de **lei** si TVA colectata aferenta de **lei**.

Baza de calcul au constituit-o cantitatile de produse finite lactate predate de societate d-lui P....., asa cum au fost inscrise de aceasta in "*Situatia privind cantitatea de lapte predata spre prelucrare la SC SRL precum si produsele finite preluate in contul cantitatii de lapte predata in perioada2008 -2008*" (anexa nr.1 la Nota de

constatare nr./.....2008 a Garzii Financiare Prahova), ca si in situatia asemanatoare intocmita pentru perioada2008 -2008 (anexa la Raportul de inspectie fiscala).

Preturile de vanzare ale produselor (cu TVA) au fost cele practicate de societate in relatia cu clientii cumparatori ai acestor produse lactate de la cele doua puncte de lucru din

Precizam ca, in afara relatiei comerciale desfasurate cu dl P....., societatea a colectat lapte si de la diverse persoane fizice, producatori individuali, prin cele 4 centre de colectare situate in jud.Prahova, intocmind corect "Borderoul de achizitie de la persoane fizice" si inregistrand venituri din vanzarea produselor finite lactate obtinute in activitatea proprie de productie.

Se mentioneaza in Raport ca societatea avea obligatia sa inregistreze in evidenta contabila si cantitatile de lapte predate zilnic de dl P..... pe baza "Borderoului de achizitie de la persoane fizice" si sa inregistreze veniturile din vanzarea produselor finite lactate, obligatie neindeplinita insa.

Din veniturile neinregistrate in suma de lei, la control a fost scazuta valoarea materiei prime, lei, rezultand astfel un profit impozabil suplimentar neinregistrat in suma de lei, pentru care societatea datoreaza un impozit pe profit in suma de lei (16%), conform art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, a fost calculata si o diferenta de TVA colectata suplimentar in suma de lei afidenta veniturilor neinregistrate (..... lei x 19%).

Aferent diferentelor suplimentare sus mentionate au fost calculate si majorari de intarziere in suma de lei (..... lei + lei).

* **Prin contestatia formulata**, societatea solicita modificarea deciziei de impunere (care cuprinde si alte sume decat cele contestate) si admiterea contestatiei formulate impotriva obligatiei totale de plata in suma de lei (..... lei impozit pe profit + lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit + lei TVA de plata + lei majorari de intarziere aferente TVA de plata), sustinand ca organele de control au interpretat eronat prevederile din contractul de prestari servicii nr...../.....2005 incheiat cu dl P..... si ca in cazul acestuia societatea a intocmit documentele corespunzatoare, respectiv nota de receptie, bon de consum, raport de productie si nota de predare-primire.

Se mentioneaza ca atat materia prima (laptele) cat si produsele finite rezultate din prelucrarea acesteia nu sunt proprietatea societatii si deci nu se inregistreaza in evidenta contabila, ci ele sunt inregistrate extracontabil, iar ca urmare a serviciilor prestate d-lui P....., societatea a intocmit pentru acest beneficiar facturi fiscale.

* **Legislatia in vigoare din perioada verificata precizeaza urmatoarele:**

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. [...]."

Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce. [...]."

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca societatea datoreaza bugetului de stat obligatiile suplimentare stabilite la control, intrucat:

- Activitatea desfasurata de societatea comerciala este o **activitate de productie**, respectiv "*Fabricarea produselor lactate si a branzeturilor*", cod CAEN 1051, asa cum este prevazut in actul constitutiv al societatii, activitate ce presupune in acelasi timp si vanzarea produselor finite obtinute din productia proprie.

Formularele utilizate sunt cele prevazute de O.M.F.P. nr.1.850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, respectiv borderou de achizitie de la producatori individuali, bon de consum, raport de productie - pentru activitatea de productie, ca si facturi de vanzare sau bonuri fiscale - pentru activitatea de comercializare a produselor finite, formulare prevazute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Inregistrarile contabile sunt cele specifice activitatii de productie, asa cum sunt prevazute in Reglementarile contabile conforme cu directivele europene aprobate prin O.M.F.P. nr.1.752/2005.

Societatea contestatoare a utilizat formularele de productie susmentionate in toate celelalte cazuri de achizitie de lapte de la populatie, cu exceptia relatiei comerciale cu **dl P....., asociat si administrator**, derulata sub forma **prestarilor de servicii**, conform contractului de prestari servicii nr...../.....2005, obiectul contractului fiind procesarea laptelui obtinut de acesta in gospodaria proprie.

In cazul relatiei comerciale derulate cu dl P....., societatea a intocmit formularele: nota de receptie si constatare de diferente in locul borderourilor de achizitie, bon de consum si raport de productie, iar pentru livrarea produselor finite lactate catre acest beneficiar, a intocmit nota de predare primire in locul facturilor sau bonurilor fiscale, insa, desi au fost intocmite formulare specifice activitatii de productie, ele nu au fost si inregistrate in evidenta contabila.

Astfel, nu au fost inregistrate achizitia de materie prima (laptele), darea in consum a acesteia si nici productia realizata din procesarea laptelui, asa cum de altfel societatea a procedat in toate celelalte cazuri de achizitie de lapte de la populatie.

In ceea ce priveste **inregistrarea celor 2 facturi de prestari servicii** emise pentru dl P....., precizam ca din balanta de verificare intomita de societate la 30.06.2008, depusa in copie la dosarul cauzei, rezulta ca **nu s-a folosit contul de venituri specific acestei activitati, respectiv contul 704 "Venituri din lucrari executate si servicii prestate"**, intrucat societatea are inregistrate in evidenta contabila doar conturi de venituri 701 "Venituri din vanzarea produselor finite", 707 "Venituri din vanzarea marfurilor" si 711 "Variatia stocurilor".

Astfel, **desi sustine ca a desfasurat activitate de prestari servicii** in relatia cu dl P....., **societatea nu demonstreaza aceasta sustinere**, ci inregistrarile contabile privind veniturile realizate **demonstreaza ca si aceasta activitate este o activitate de productie**, pentru care insa a fost folosit un tarif de prestari servicii (..... lei/litru lapte), in loc de pretul de livrare al produselor lactate (mai mare). Deasemenea, **societatea nu mentioneaza care este codul CAEN al activitatii de prestari servicii** din domeniul produselor lactate pe care considera ca o desfasoara, activitate care sa fie cuprinsa in actul constitutiv al firmei.

Societatea comerciala nu motiveaza de ce doar in cazul d-lui P..... a intocmit facturi de prestari servicii si **care a fost scopul economic urmarit in acest caz.**

Pretul prestarii a fost stabilit la suma de lei/litru lapte, pret simbolic, intrucat acesta nu poate acoperi cheltuielile inregistrate de societate cu procesarea laptelui si cu obtinerea de produse finite lactate, precum: energia, amortizarea, salariile, etc.

Astfel, pentru procesarea a litri lapte, societatea a obtinut venituri doar in suma de lei, la care a colectat TVA in suma de lei.

De altfel, **societatea nu a prezentat niciun calcul** din care sa rezulte valoarea corecta a cheltuielilor care compun activitatea de prestare efectuata pentru dl P.....

Prin inregistrarea unor venituri mai mici din activitatea de prestari servicii fata de veniturile mai mari ce ar fi rezultat din vanzarea de catre societate a produselor finite lactate, **societatea comerciala a diminuat obligatiile de plata catre bugetul general consolidat reprezentate de impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata.**

De asemenea, **dl P....., in calitate de persoana fizica**, a obtinut venituri mari din vanzarea produselor lactate in comparatie cu costurile foarte mici efectuate cu procesarea laptelui, asa cum am aratat mai sus, **venituri care nu se supun impozitului pe venit**, deci sunt neimpozabile, conform art.42 lit.k) din Codul fiscal si pct.9 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 (referitor la art.42 lit.k) din lege), intrucat sunt venituri obtinute din agricultura, respectiv din cresterea animalelor.

- Desi in Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca persoana fizica P..... a detinut in perioada 2007 - 2008 Certificatul de producator nr...../.....2007 (formular seria nr.....), totusi, din copia depusa la dosarul contestatiei nu rezulta acest lucru, ci rezulta ca primarul comunei a eliberat certificatul de producator pentru dl C..... domiciliat in localitatea, iar acest certificat mai poate fi folosit doar de **d-na D.....**, in calitate de membru din componenta gospodariei sale. Doar aceste persoane sunt declarate producatori care pot comercializa in piete, targuri si oboare produsele agroalimentare mentionate in certificat (branza oaie, telemea vaca, cascaval, smantana, etc.).

Dl P..... detine un **certificat de producator** emis in data de 2008, respectiv **nr...../.....2008**, deci incepand cu semestrul II 2008, certificat care nu acopera perioada verificata, respectiv semestrul I 2008.

Astfel, rezulta ca in perioada verificata, semestrul I 2008, persoana fizica P..... a comercializat produse lactate fara a detine certificat de producator.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod eronat societatea a inregistrat in evidenta contabila venituri avand la baza contractul de prestari servicii nr...../.....2005, in loc de a inregistra venituri din livrarea produselor finite lactate obtinute din activitatea proprie de productie, drept pentru care **se va respinge contestatia formulata ca neintemeiata**, obligatiile fiscale stabilite la control fiind datorate bugetului general consolidat, conform prevederilor legale susmentionate.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de S.C. "....." S.R.L. din, jud.Prahova, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../..... intocmita de reprezentanti ai A.I.F. Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe profit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei – majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,