



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

Str. Vasile Bumbac nr.7 Suceava
Tel : x
fax x

DECIZIA NR. 28
din 22.03.2012
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL C.U.I. X cu sediul în
municipiul Suceava, x, județul Suceava
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. x din 01.03.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. x din 28.02.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. x din 01.03.2012, asupra contestației depuse de **SC X SRL** cu sediul în municipiul Suceava, x, județul Suceava.

SC X SRL contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 10.01.2012, înregistrată în cadrul Activității de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. x din 23.01.2012, privind suma de **x lei**, reprezentând:

- X lei impozit pe profit;
- X lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. X S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 10.01.2012, înregistrată în cadrul Activității de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. x din 23.01.2012, privind suma de x lei, reprezentând impozit pe venit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente.

Prin contestația formulată și prin completările depuse ulterior, petenta susține că, prin decizia de impunere nr. x/23.01.2012, organele de control au stabilit în sarcina societății obligații fiscale reprezentând impozit pe profit, TVA

și accesorii fără a se ține cont de specificul activității, respectiv creșterea păsărilor, cod CAEN 147.

De asemenea, petenta susține că s-a stabilit ca obligație suplimentară impozit pe profit în sumă de x lei fără a se ține cont de impozitul pe profit sau impozitul minim declarat și virat în anii 2009 și 2010 prin declarația 100 în sumă totală de x lei, sumă cu care trebuia diminuată suma stabilită suplimentar, după cum urmează:

- trim I 2009 x lei;
- trim II 2009 – x lei;
- trim. III 2009 –x lei;
- trim. IV 2009 –x lei;
- trim. I 2010 –x lei;
- trim. II 2010 –x lei;
- trim. III 2010 –x lei.

În drept, petenta invocă prevederile art. 116 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Societatea precizează că, în mod eronat organele de control au considerat că profitul impozabil aferent anului 2009 a fost diminuat nejustificat cu suma de x lei, fără a deține documente justificative, pe motiv că suma respectivă reprezintă suma cu care s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile (urmare vânzărilor efectuate prin magazinul firmei) reprezentând diferența dintre cota de adaos și stocurile existente la punctul de lucru.

Petena susține că, din notele anexate la dosarul contestației, rezultă că profitul impozabil a fost majorat cu suma menționată și nu diminuat cum au considerat organele de control, iar acest lucru nu afectează TVA datorată statului care a fost colectată în momentul vânzării și achitat la bugetul de stat.

Petenta susține că în mod eronat organelor de control au considerat că în trimestrul IV 2009 societatea a transferat pui de la depozit la preț de achiziție la un punct de vânzare cu amănuntul, înregistrând valori mai mari pe cheltuieli, pe motiv că societatea nu a transferat pui, ci a vândut pui crescuți la greutate de peste 2 kg cu avize și factură fiscală la Abatorul X pentru abatorizare, fapt ce rezultă și din factura fiscală nr. x.

Petenta susține că s-a efectuat în acest sens nota contabilă de scădere a puilor din gestiune împreună cu celelalte operațiuni de închidere a conturilor, acestea fiind anexate la contestație, precum și fișa contului 361 de unde rezultă intrările de pui, sporul de pui de carne și ieșirile cu scăderea din gestiune.

Petenta susține că, prin descărcarea de gestiune, nu a diminuat profitul impozabil cu suma de x lei, fără documente justificative, după cum au precizat organele de control, fiind vorba de aceeași livrare la Abatorul X.

De asemenea, contestatoarea susține că în mod eronat organele de control au stabilit că a primit pui fără valoare care au fost înregistrați pe cheltuieli și nu au fost înregistrate veniturile aferente în sumă de x lei, pe motiv că cei 500 de pui, conform X, proveniți de la SC X SA cu factura nr. x, sunt înregistrați cu valoare în contul 361 și sunt evidențiați în fișa contului de păsări

până la livrarea cu factura nr. x când a fost înregistrat venitul aferent și implicit profitul impozabil.

Societatea susține că în mod eronat organele de control au considerat că suma de x lei reprezintă lipsă în gestiune pentru care nu s-a colectat TVA, pe motiv că suma corectă este x lei și nu reprezintă lipsă în gestiune, ci cheltuielile cu mărfurile ca urma a vânzării prin magazinele proprii și care nu a fost înregistrată la momentul vânzării, operațiunea de scădere din gestiune cu articolul contabil 607 = 371 x lei făcându-se ulterior.

Contestatoarea precizează că vânzările de mărfuri prin magazine cu amănuntul sunt evidențiate și operat zilnic în registrul de casă prin monetare, cu bonuri fiscale, iar lunar acestea sunt centralizate și înregistrate pe venituri din vânzarea mărfurilor, fiind colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor vândute prin articolul contabil 5311 = 707 și 4427, concomitent fiind calculată și înregistrată cota medie de adaos asupra mărfurilor ieșite din gestiune prin articolul contabil 607, 378 și 4428 = 371.

Societatea susține că în mod eronat organele de control au considerat că în trimestrul II 2010 a fost descărcată gestiunea cu o sumă mai mare și pentru puii aflați în stoc, pe motiv că aceste valori ar fi fost mai mari, stocul ar fi trebuit să fie 0, ori din fișa contului 361 din trimestrul II 2010 rezultă că stocul la 30.06.2010 este de x lei, corespondentul puilor rămași în stoc.

Societatea susține că au fost încălcate prevederile art. 19 și 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată.

Contestatoarea susține că, în ceea ce privește gunoiul vândut la valoarea de x lei, există un proces verbal de diminuare de preț, iar suma de x lei reprezintă cheltuieli cu descărcarea mărfii vândute prin magazinul unității și nu are nici o legătură cu tranzacția efectuată prin factura x.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei și la accesoriile aferente, petenta susține că nu s-a ținut cont de faptul că pentru perioada supusă inspecției fiscale societatea înregistrează TVA de rambursat mai mare decât debitul stabilit suplimentar datorită specificului activității și că nu se impunea calculul majorărilor după metoda menționată în raportul de inspecție fiscală (suma x zile x cota majorări), ci analitic, ținând cont de sumele de rambursat declarate prin deconturile de taxă pe valoare adăugată.

De asemenea, petenta susține că suma de x lei nu reprezintă lipsă în gestiune, ci cheltuieli cu mărfurile ca urmare a vânzării prin magazinele proprii și care nu a fost înregistrată la momentul vânzării, pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată la momentul vânzării, dar operațiunea de scădere din gestiune cu articolul contabil 607 = 371 x lei s-a făcut ulterior.

Petenta invocă prevederile art. 120 – 124¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Petenta anexează la contestație notele contabile și balanțele de verificare.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 10.01.2012, înregistrată în cadrul Activității de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. x din 23.01.2012, s-au stabilit în sarcina S.C. X SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de x lei, reprezentând x lei impozit pe profit, x lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, x lei taxa pe valoarea adăugată și x lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În urma verificărilor efectuate la S.C. X S.R.L. Suceava, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

REFERITOR LA IMPOZTUL PE PROFIT

1. Organele de control au constatat că, în trimestrul I 2009, societatea nu a înregistrat 500 bucăți pui primiți fără valoare, motiv pentru care au estimat veniturile aferente, respectiv 500 buc pui x 10 lei/ buc = x lei, stabilindu-se astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei ($5000 \times 16\% = x$ lei). Organele de inspecție fiscală precizează că, în această perioadă, societatea a calculat și înregistrat impozit pe profit în plus în sumă de x lei, rezultând o diferență de impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei. Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit în sumă de x lei, organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei, pentru perioada 25.04.2009 – 23.12.2011.

2. Organele de control au constat că, în trimestrul IV 2009, societatea transfera pui de la depozit la preț de achiziție, la un punct de lucru cu vânzare cu amănuntul, înregistrând pe cheltuieli valori mai mari, respectiv suma de x lei, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

3. În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul IV 2009 societatea primește pui fără valoare pe care îi înregistrează pe cheltuieli, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de x lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

4. Organele de control au constatat că în trimestrul IV 2009, societatea diminuează profitul impozabil cu suma de x lei, fără documente justificative, respectiv înregistrează această sumă în contul 606 și totodată efectuează descărcarea de gestiune prin nota contabilă 711 = 361 cu suma de x lei, rezultând o diferență de profit suplimentar în sumă de x lei.

Organele de control au stabilit că, pe total trimestru IV 2009, societatea a calculat eronat impozit pe profit minim, diferența stabilită în plus de către organele de control fiind de x lei.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada 01.05.2009 – 31.12.2009, societatea nu a declarat impozit pe profit în sumă de x lei.

Pe total trimestru IV 2009, organele de control au majorat profitul impozabil cu suma de x lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

Pe total an 2009, organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

Întrucât societatea a achitat impozit minim în sumă de x lei, la calculul majorărilor de întârziere s-a luat ca bază de calcul diferența de x lei (x lei – x lei).

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de x lei, după cum urmează:

- pentru perioada 25.01.2010 – 30.06.2010
x lei x 0,1% x 156 zile = x lei
- pentru perioada 01.07.2010 – 30.09.2010
x lei x 0,05% x 92 zile = x lei
- pentru perioada 01.10.2010 – 23.12.2011
x lei x 0,04% x 449 zile = x lei.

Organele de control au stabilit penalități în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei.

6. În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în trimestrul I 2010, societatea a vândut gunoi de grajd la valoarea de x lei, gunoi înregistrat la valoarea de x lei, descărcarea de gestiune fiind efectuată prin nota contabilă 711 = 346 și prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de x lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

7. Organele de control au constatat că, în trimestrul I 2010, societatea nu a declarat impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei, rezultând o diferență de x lei. Pentru calculul majorărilor, din suma de x lei s-a scăzut impozitul minim de x lei.

Pentru impozitul pe profit în sumă de x lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei, pentru perioada 25.04.2010 – 25.07.2010, după cum urmează:

- x lei x 0,1% x 67 zile = x lei
- x lei x 0,05% x 25 zile = x lei.

8. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în trimestrul II 2010, societatea a descărcat eronat contul 711, respectiv pentru puii existenți în stoc, diminuând profitul impozabil pentru această perioadă cu suma de x lei, pentru care s-a calculat un impozit suplimentar în sumă de x lei.

9. Organele de control au constatat că, în trimestrul II 2010, societatea nu a declarat un impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei (x lei – x lei = x lei).

Pentru semestrul II 2010 organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități în sumă de x lei, aferente unui impozit în sumă de x lei (x - x lei impozit minim).

10. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a declarat impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei.

Pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, s-a stabilit o diferență de profit impozabil în sumă de x lei, respectiv impozit pe profit în sumă de x lei. Pentru calculul majorărilor aferente acestei perioade, baza impozabilă a fost

diminuată cu suma de x lei, reprezentând impozit minim achitat, suma rămasă fiind de x lei.

Pentru semestrul III 2010, organele de inspecție fiscală au stabilit x lei majorări și x lei penalități, pentru perioada 25.10.2010 – 23.12.2011.

Pe total perioadă verificată, organele de control au stabilit un impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei, în baza prevederilor art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991 a contabilității art. 21 alin. 1 și 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 din Legea nr. 44/2004.

Pentru perioada verificată s-au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă de x lei, reprezentând x lei majorări de întârziere și penalități în sumă de x lei, aferente perioadei 25.04.2009 – 23.12.2011, în baza prevederilor art. 120 alin. 1 și 7 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

În urma verificărilor efectuate la SC X SRL Suceava, organele de control au constatat următoarele:

1. În luna decembrie 2008 societatea nu a evidențiat în contabilitate un proces verbal privind lipsa în gestiune a unor produse în valoare de x lei, care nu au fost înregistrate în cont de cheltuieli, fără a colecta TVA în sumă de x lei. Din explicațiile date de administratorul societății, rezultă că omiterea colectării taxei pe valoarea adăugată se datorează unei erori contabile.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei, organele de control au calculat dobânzi în sumă de x lei pentru perioada 25.01.2009 – 23.12.2011, astfel:

$$X \times 521 \text{ zile} \times 0,1\% = x \text{ lei}$$

$$X \text{ lei} \times 92 \text{ zile} \times 0,05\% = x \text{ lei}$$

$X \text{ lei} \times 449 \text{ zile} \times 0,04\% = x \text{ lei}$ și au stabilit penalități în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei.

2. Organele de control au constatat că în trimestrul I 2009, societatea nu a înregistrat 500 buc pui primiți fără valoare, motiv pentru care s-a procedat la estimarea veniturilor aferente, respectiv 500 buc pui x 10 lei/ buc = x lei, stabilindu-se astfel o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei pentru perioada 25.04.2009 – 23.12.2011 și au stabilit penalități în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei.

Pentru întreaga perioadă verificată s-a stabilit taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei, în baza prevederilor art. 128 alin. 9 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, pct. 7 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004 și art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991 a contabilității.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă totală de x lei, reprezentând x lei majorări de întârziere și x lei penalități, în baza prevederilor

art. 120 și 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate pronunța asupra acestei sume în condițiile în care, pe de o parte, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea impozitului pe profit suplimentar de impozitul pe profit pe care l-a calculat, declarat și achitat în cursul anilor 2009 și 2010, iar, pe de altă parte, organele de control nu prezintă cu claritate situația de fapt, documentele avute în vedere la stabilirea impozitului pe profit suplimentar și modul în care societatea a tratat operațiunile din punct de vedere fiscal.

În fapt, în urma verificării impozitului pe profit, s-au constatat următoarele:

1. În trimestrul I 2009, societatea nu a înregistrat 500 bucăți pui primiți fără valoare, motiv pentru care organele de control au estimat veniturile aferente, respectiv 500 buc pui x 10 lei/ buc = x lei, stabilindu-se astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei. În această perioadă societatea a calculat și înregistrat impozit pe profit în plus în sumă de x lei, rezultând o diferență de impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei, pentru care organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei, pentru perioada 25.04.2009 – 23.12.2011.

2. În trimestrul IV 2009, societatea transfera pui de la depozit la preț de achiziție, la un punct de lucru cu vânzare cu amănuntul, înregistrând pe cheltuieli valori mai mari, respectiv suma de x lei, motiv pentru care organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul IV 2009 societatea primește pui fără valoare pe care îi înregistrează pe cheltuieli, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de x lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

4. Organele de control au constatat că în trimestrul IV 2009, societatea diminuează profitul impozabil cu suma de x lei, fără documente justificative, respectiv înregistrează această sumă în contul 606 și totodată efectuează descărcarea de gestiune prin nota contabilă 711 = 361 cu suma de x lei, rezultând o diferență de profit suplimentar în sumă de x lei.

Organele de control au stabilit că, pe total trimestrul IV 2009, societatea a calculat eronat impozit pe profit minim, diferența stabilită în plus de către organele de control fiind de x lei.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada 01.05.2009 – 31.12.2009, societatea nu a declarat impozit pe profit în sumă de x lei.

Pe total trimestru IV 2009, organele de control au majorat profitul impozabil cu suma de x lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

Pe total an 2009, organele de control au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

Întrucât societatea a achitat impozit minim în sumă de x lei, la calculul majorărilor de întârziere s-a luat ca bază de calcul diferența de x lei (x lei – x lei).

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de x lei și au aplicat o penalitate de 15% rezultând suma de x lei.

6. În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în trimestrul I 2010, societatea a vândut gunoi de grajd la valoarea de x lei, gunoi înregistrat la valoarea de x lei, descărcarea de gestiune fiind efectuată prin nota contabilă 711 = 346 și prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de x lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

7. Organele de control au constatat că, în trimestrul I 2010, societatea nu a declarat impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei, rezultând o diferență de x lei. Pentru calculul majorărilor de întârziere din impozitul stabilit în plus în sumă de x lei s-a scăzut impozitul minim de x lei, calculat de societate.

Pentru impozitul pe profit în sumă de x lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei, pentru perioada 25.04.2010 – 25.07.2010.

8. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în trimestrul II 2010, societatea a descărcat eronat contul 711, respectiv pentru puii existenți în stoc, diminuând profitul impozabil pentru această perioadă cu suma de x lei, pentru care s-a calculat un impozit suplimentar în sumă de x lei.

9. Organele de control au constatat că, în trimestrul II 2010, societatea nu a declarat un impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei (x lei – x lei = x lei).

Pentru semestrul II 2010 organele de control au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități în sumă de x lei, aferente unui impozit în sumă de x lei (x - x lei impozit minim).

10. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a declarat impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei.

Pentru perioada 01.01.2010 – 30.09.2010, s-a stabilit o diferență de profit impozabil în sumă de x lei, respectiv impozit pe profit în sumă de x lei. Pentru calculul majorărilor aferente acestei perioade, baza impozabilă a fost diminuată cu suma de x lei, reprezentând impozit minim achitat, suma rămasă fiind de x lei.

Pentru semestrul III 2010, organele de inspecție fiscală au stabilit x lei majorări și x lei penalități, pentru perioada 25.10.2010 – 23.12.2011. Pe total perioadă verificată, organele de control au stabilit un impozit pe profit în sumă de x lei, aferent unei baze impozabile de x lei.

Pentru perioada verificată s-au stabilit obligații fiscale accesorii în sumă de x lei, reprezentând x lei majorări de întârziere și penalități în sumă de x lei, aferente perioadei 25.04.2009 – 23.12.2011.

Societatea susține că s-a stabilit ca obligație suplimentară impozit pe profit în sumă de x lei fără a se ține cont de impozitul pe profit sau impozitul minim declarat și virat în anii 2009 și 2010 prin declarația 100 în sumă totală de x lei, sumă cu care trebuia diminuată suma stabilită suplimentar.

În drept, în ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe profit aferent anului 2009, sunt aplicabile prevederile **art. 17 și 18** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 17

„Cotele de impozitare

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

ART. 18

(...)

„(2) Contribuabilii, cu excepția celor prevăzuți la alin. (1), la art. 13 lit. c) - e), art. 15 și 38, în cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale corespunzătoare, prevăzute la alin. (3), sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.

(...)

(5) Contribuabilii prevăzuți la art. 34 alin. (1) lit. b) efectuează pentru trimestrele I - III comparația impozitului pe profit trimestrial cu impozitul minim prevăzut la alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru trimestrul respectiv, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferente trimestrului respectiv. În situația în care perioada impozabilă începe sau se încheie în cursul unui trimestru, impozitul minim prevăzut la alin. (3) se recalculează corespunzător numărului de zile aferente trimestrului respectiv. Pentru definitivarea impozitului pe profit datorat se efectuează comparația impozitului pe profit anual cu impozitul minim anual prevăzut la alin. (3).

(...)

(15) Pentru anul 2009, contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) aplică următoarele reguli:

a) pentru trimestrul al II-lea se compară impozitul pe profit datorat la sfârșitul trimestrului cu impozitul minim anual, prevăzut la art. 18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 mai - 30 iunie 2009, prin

împărțirea impozitului minim anual la 12 luni și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective;

b) pentru trimestrele al III-lea și al IV-lea se compară impozitul pe profit datorat la sfârșitul fiecărui trimestru cu impozitul minim anual, prevăzut la art. 18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru trimestrul respectiv, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 luni și înmulțirea cu numărul de luni aferent trimestrului respectiv.”

La pct. 11¹ și 11² din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

„11¹. Contribuabilii menționați la art. 18 alin. (2) din Codul fiscal, la determinarea impozitului datorat, vor avea în vedere următoarele:

a) calculul impozitului pe profit aferent trimestrului/anului, potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal;

b) încadrarea în tranșa de venituri totale anuale prevăzută la art. 18 alin. (3) din Codul fiscal în funcție de veniturile totale anuale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, din care se scad veniturile prevăzute la art. 18 alin. (4) din Codul fiscal;

c) stabilirea impozitului minim anual/trimestrial datorat corespunzător tranșei de venituri totale anuale, determinată potrivit lit. b);

d) compararea impozitului pe profit trimestrial/anual cu impozitul minim trimestrial/anual și plata impozitului la nivelul sumei celei mai mari.

11². În aplicarea prevederilor art. 18 alin. (2) coroborat cu art. 34 alin. (15) lit. a) din Codul fiscal, pentru trimestrul II al anului 2009, la calculul impozitului datorat se vor avea în vedere următoarele:

a) calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II, potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal;

b) încadrarea în tranșa de venituri totale anuale prevăzută la art. 18 alin. (3) din Codul fiscal în funcție de veniturile totale anuale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, din care se scad veniturile prevăzute la art. 18 alin. (4) din Codul fiscal;

c) stabilirea impozitului minim corespunzător tranșei de venituri totale anuale, determinată potrivit lit. b), pentru perioada 1 mai 2009 - 30 iunie 2009;

d) compararea impozitului pe profit aferent trimestrului II cu impozitul minim calculat potrivit lit. c) și plata impozitului la nivelul sumei celei mai mari.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că, impozitul pe profit se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil, iar în cazul în care impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale corespunzătoare, contribuabilii sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.

De asemenea, conform prevederilor legale citate, pentru trimestrele I-III ale anului 2009, contribuabilii vor compara impozitul pe profit trimestrial cu impozitul minim, recalculat în mod corespunzător pentru trimestrul respectiv, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferente trimestrului respectiv, iar pentru definitivarea impozitului pe profit datorat se efectuează comparația impozitului pe profit anual cu impozitul minim anual.

Prin contestația formulată, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, de impozitul declarat și virat de societate pentru anii 2009 și 2010, respectiv x lei pentru trimestrul I 2009, x lei pentru trimestrul II 2009, x lei pentru trimestrul III 2009, x lei pentru trimestrul IV 2009, x lei pentru trimestrul I 2010, x lei pentru trimestrul II 2010 și x lei pentru trimestrul III 2010.

În raportul de inspecție fiscală, organele de control fac precizarea că, pe total an 2009, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și că, întrucât societatea a achitat impozit minim în sumă de x lei, la calculul majorărilor de întârziere s-a luat ca bază de calcul diferența de x lei.

De asemenea, organele de control fac precizarea că, pentru anul 2010, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de x lei, iar pentru majorările de întârziere baza de calcul a fost diminuată cu suma de x lei, reprezentând impozit minim achitat de societate în anul 2010.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei din care x lei pentru anul 2009 și x lei pentru anul 2010 și accesorii aferente în sumă totală de x lei.

De asemenea, din actul de control rezultă că la calculul majorărilor de întârziere s-a diminuat baza de calcul cu impozitul achitat de societate, însă nu rezultă cu claritate, pentru toate punctele din actul de control, modul de calcul al impozitului pe profit pentru perioada verificată și dacă s-a ținut cont de impozitul declarat și virat de societate pentru anii 2009 și 2010.

Totodată, organele de control precizează că în trimestrul IV 2009, societatea a transferat pui de la depozit la preț de achiziție, la un punct de lucru cu vânzare cu amănuntul, înregistrând pe cheltuieli valori mai mari, respectiv suma de x lei, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

De asemenea, se precizează că în trimestrul IV 2009, societatea diminuează profitul impozabil cu suma de x lei, fără documente justificative, respectiv înregistrează această sumă în contul 606, rezultând o diferență de profit suplimentar în sumă de x lei.

Societatea susține că nu a transferat pui, ci a vândut pui crescuți la greutate de peste 2 kg cu avize și factură fiscală la Abatorul X pentru abatorizare, fapt ce rezultă și din factura fiscală nr. x, în acest sens fiind întocmită nota contabilă de scădere a puilor din gestiune împreună cu celelalte operațiuni de închidere a conturilor, acestea fiind anexate la contestație precum și fișa contului 361 de unde rezultă intrările de pui, sporul de pui de carne și ieșirile cu scăderea din gestiune.

Petenta susține că, prin descărcarea de gestiune, nu a diminuat profitul impozabil cu suma de x lei, fără documente justificative, după cum au precizat organele de control, fiind vorba de aceeași livrare la Abatorul X.

Din actul de control încheiat în urma verificării, nu rezultă documentele avute în vedere de către organele de control și cum anume s-a ajuns la concluzia că societatea a transferat pui de la depozit la punct de lucru cu vânzare cu amănuntul înregistrând pe cheltuieli valori mai mari și că a scăzut din gestiune suma de x lei, fără documente justificative prin înregistrarea în contul 606 și prin înregistrarea contabilă 711 = 361, motiv pentru care organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la această sumă.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală se precizează că, în trimestrul IV 2009, societatea primește pui fără valoare pe care îi înregistrează pe cheltuieli, fără a înregistra și veniturile aferente în sumă de x lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei.

Societatea susține că cei 500 de pui, conform X, proveniți de la SC X SA cu factura nr. x, sunt înregistrați cu valoare în contul 361 și sunt evidențiați în fișa contului de păsări până la livrarea cu factura nr. x când a fost înregistrat venitul aferent și implicit profitul impozabil.

Din documentele menționate de petentă și existente în copie la dosarul cauzei, respectiv factura nr. x și X, rezultă că societatea a achiziționat cu titlul de gratuități 500 buc pui, pentru care s-a făcut recepția la valoarea de x lei/bucată, iar cu factura x au fost vânduți x bucăți pui la valoarea de x lei/bucată.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă societatea a înregistrat acele venituri aferente celor 500 pui, iar din actul de control nu rezultă documentele avute în vedere de către organele de control și cum s-a ajuns la concluzia că societatea nu a înregistrat veniturile aferente celor 500 pui și cum s-a stabilit valoarea de x lei venituri neînregistrate, motiv pentru care organele de soluționare nu se pot pronunța cu privire la această sumă.

Din raportul de inspecție fiscală încheiat în urma verificării efectuate la SC X SRL, nu rezultă cu claritate la fiecare punct din actul de control, documentele avute în vedere și cum anume s-a ajuns la sumele suplimentare stabilite în sarcina contribuabilei.

Referitor la inspecția fiscală, **art. 94** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, prevede:

ART. 94

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată 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;

(...)

(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;

(...)

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;"

Conform prevederilor art. 65 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*”

La **art. 105 alin. 1** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

ART. 105

„Reguli privind inspecția fiscală

(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

O.M.F.P. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, anexa nr. 2 – *INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"* referitor la completarea pct. 2.1.2 - Motive de fapt, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul

de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta."

Conform acestor prevederi legale, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală trebuie să conțină detaliat motivele care stau la baza stabilirii obligațiilor suplimentare.

Prin actul de control contestat organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei impozit pe profit suplimentar în sumă totală de x lei și accesorii aferente în sumă totală de x lei, însă nu prezintă detaliat, la toate punctele din actul de control, documentele avute în vedere și motivele de fapt care au dus la stabilirea acestor sume.

De asemenea, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, de impozitul declarat de societate în perioada verificată.

Din cele prezentate mai sus și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că, pe de o parte, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la calculul impozitului pe profit suplimentar de impozitul înregistrat de societate în perioada verificată, iar pe de altă parte, în actul de control încheiat nu se prezintă detaliat, la toate punctele, documentele avute în vedere și motivele de fapt care au dus la stabilirea acestor sume.

În baza prevederilor legale incidente speței, conform cărora impozitul pe profit se calculează trimestrial, pe cumulat, după care se compară cu tranșa de impozit minim, contribuabilul datorând suma mai mare, și având în vedere faptul că organele de control nu au ținut cont la calculul impozitului pe profit suplimentar, aferent anilor 2009 și 2010, de impozitul declarat de societate în această perioadă și având în vedere faptul că organele de control nu precizează la toate punctele, documentele avute în vedere și motivele de fapt care au dus la stabilirea acestor sume, rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la impozitul pe profit în sumă de x lei, motiv pentru care **urmează a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din 23.01.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 10.01.2012, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. x din 23.01.2012, pentru **impozitul pe profit în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la bază prevederile **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 11.6** din **Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Majorările de întârziere în sumă de x lei, aferente impozitului pe profit, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul în sumă de x lei, reprezentând impozit pe profit, s-a desființat Decizia de impunere nr. x/23.01.2012, conform principiului de drept ***"accessorium sequitur principale"*** (accesoriul urmează principalul), **urmează a se desființa decizia de impunere privind accesoriile aferente debitului, în sumă de x lei.**

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța dacă societatea datorează această sumă în condițiile în care organele de control nu prezintă cu claritate care este situația de fapt fiscală a contribuabilei, documentele avute în vedere și motivele pentru care au considerat că societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În fapt, organele de control au constatat că, în luna decembrie 2008 societatea nu a evidențiat în contabilitate un proces verbal privind lipsa în gestiune a unor produse în valoare de x lei, care nu au fost înregistrate în cont de cheltuieli, fără a colecta TVA în sumă de x lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei, organele de control au calculat dobânzi în sumă de x lei pentru perioada 25.01.2009 – 23.12.2011 și a aplicat o penalitate în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei.

Societatea susține că suma de x lei nu reprezintă lipsă în gestiune, ci cheltuieli cu mărfurile ca urmare a vânzării prin magazinele proprii și care nu a

fost înregistrată la momentul vânzării, pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată la momentul vânzării, dar operațiunea de scădere din gestiune cu articolul contabil 607 =371 x lei s-a făcut ulterior.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 128 alin. 4 lit. d** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

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. 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).”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator.

Conform acestor prevederi legale, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că, în luna decembrie 2008, societatea nu a evidențiat în contabilitate un proces verbal privind lipsa în gestiune a unor produse în valoare de x lei, care nu au fost înregistrate în cont de cheltuieli, fără a colecta TVA în sumă de x lei.

Petenta susține că suma de x lei nu reprezintă lipsă în gestiune, ci cheltuieli cu mărfurile ca urmare a vânzării prin magazinele proprii și care nu a fost înregistrată la momentul vânzării, pentru care s-a colectat taxa pe valoarea adăugată la momentul vânzării, dar operațiunea de scădere din gestiune s-a făcut ulterior.

Organele de control precizează că suma de x reprezintă un proces verbal de lipsă în gestiune neînregistrat în contabilitate, însă nu precizează documentele avute în vedere, respectiv despre ce proces verbal este vorba și cum anume s-a

ajuns la concluzia că această sumă reprezintă lipsă în gestiune pentru care societatea trebuia să colecteze taxă pe valoarea adăugată.

Referitor la inspecția fiscală, **art. 94** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu completările și modificările ulterioare, prevede:

ART. 94

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată 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;

(...)

(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;

(...)

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”

Conform prevederilor art. 65 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „(2) **Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.**”

La **art. 105 alin. 1** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

ART. 105

„Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

O.M.F.P. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, anexa nr. 2 – *INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"* referitor la completarea pct. 2.1.2 - Motive de fapt, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Conform acestor prevederi legale, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală trebuie să conțină detaliat motivele care stau la baza stabilirii obligațiilor suplimentare.

Având în vedere că nu precizează documentele avute în vedere, respectiv despre ce proces verbal este vorba și cum anume s-a ajuns la concluzia că această sumă reprezintă lipsă în gestiune pentru care societatea trebuia să colecteze taxă pe valoarea adăugată, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, motiv pentru care urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din 23.01.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 10.01.2012, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. x din 23.01.2012, pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la bază prevederile **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 11.6 din Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

3. Referitor la suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava este învestită să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care nu aduce argumente în susținerea cauzei.

În fapt, în urma verificării efectuate la S.C. X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că, în trimestrul I 2009, societatea nu a înregistrat 500 buc pui primiți fără valoare, motiv pentru care s-a procedat la estimarea veniturilor aferente, respectiv 500 buc pui x 10 lei/ buc = x lei, stabilindu-se astfel o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Petenta contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, dar nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 206** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează :

ART. 206

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații se regăsesc motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

Art. 213 din actul normativ mai sus menționat prevede că:

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.
[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Pct. 11.1 din Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 27 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]”.

SC XSRL formulează contestație privind suma de x lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, dar nu aduce argumente de fapt și de drept pentru a demonstra de ce nu datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, stabilită suplimentar de către organele de control.

Având în vedere că petenta nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu datorează către bugetul statului taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și ținând cont și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată**.

4. Referitor la suma de x lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de către organele de control în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de soluționare se pot pronunța cu privire la această sumă în condițiile în care, pe de o parte, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la calculul

accesoriilor de faptul că societatea înregistra TVA deductibilă în perioada verificată, iar pe de altă parte, pentru suma de x lei contestația a fost respinsă, iar pentru suma de x lei s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din 23.01.2012,

În fapt, pentru luna decembrie 2008 organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de x lei, pentru care au calculat dobânzi în sumă de x lei pentru perioada 25.01.2009 – 23.12.2011, astfel:

$X \times 521 \text{ zile} \times 0,1\% = x \text{ lei}$

$X \text{ lei} \times 92 \text{ zile} \times 0,05\% = x \text{ lei}$

$x \text{ lei} \times 449 \text{ zile} \times 0,04\% = x \text{ lei}$ și au calculat penalități în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei.

De asemenea, pentru trimestrul I 2009, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei pentru perioada 25.04.2009 – 23.12.2011, astfel:

$x \text{ lei} \times 463 \text{ zile} \times 0,1\% = x \text{ lei}$

$x \text{ lei} \times 92 \text{ zile} \times 0,05\% = x \text{ lei}$

$x \text{ lei} \times 449 \text{ zile} \times 0,04\% = x \text{ lei}$ și au aplicat au calculat penalități în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei.

Petenta susține că nu s-a ținut cont de faptul că, pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea înregistrează TVA de rambursat mai mare decât debitul stabilit suplimentar datorită specificului activității și că nu se impunea calculul majorărilor după metoda menționată în raportul de inspecție fiscală (suma $x \times 1062 \text{ zile} \times \text{cota majorări}$), ci analitic, ținând cont de sumele de rambursat declarate prin deconturile de taxă pe valoare adăugată.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 119 și 120** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

ART. 119

„Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

ART. 120

„Majorări de întârziere

(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.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifică și va avea următorul cuprins:

ART. 120

„Dobânzi

(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.

[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

ART. 120^{1*})

Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de control au stabilit în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, pentru care au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă totală de x lei, după cum urmează:

- pentru luna decembrie 2008, s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei, pentru care au calculat dobânzi în sumă de x lei pentru perioada 25.01.2009 – 23.12.2011, astfel:

$$x \times 521 \text{ zile} \times 0,1\% = x \text{ lei}$$

$$x \text{ lei} \times 92 \text{ zile} \times 0,05\% = x \text{ lei}$$

x lei x 449 zile x 0,04% = x lei și au calculat penalități în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei;

- pentru trimestrul I 2009, s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de x lei pentru perioada 25.04.2009 – 23.12.2011, astfel:

$$x \text{ lei} \times 463 \text{ zile} \times 0,1\% = x \text{ lei}$$

$$x \text{ lei} \times 92 \text{ zile} \times 0,05\% = x \text{ lei}$$

x lei x 449 zile x 0,04% = x lei și calculat penalități în sumă de x lei prin aplicarea cotei de 15% la suma de x lei;

Prin contestația formulată, societatea susține că organele de control nu au ținut cont de faptul că, pentru perioada supusă inspecției fiscale, societatea

înregistrează TVA de rambursat mai mare decât debitul stabilit suplimentar și că nu se impunea calculul majorărilor după metoda menționată în raportul de inspecție fiscală (suma x 1062 zile x cota majorări), ci analitic, ținând cont de sumele de rambursat declarate prin deconturile de taxă pe valoare adăugată.

Petenta depune la dosarul contestației bilanțele de verificare din care rezultă următoarele:

- la 31.12.2008 societatea înregistrează o taxă pe valoarea adăugată de recuperat (sold debitor cont 4424) în sumă de x lei;
- la 31.03.2009 societatea înregistrează TVA de recuperat (sold debitor cont 4424) în sumă de x lei;
- la 30.06.2009 societatea înregistrează TVA de plată (sold creditor cont 4423) în sumă de x lei;
- la 30.09.2009 societatea înregistrează TVA de plată (sold creditor cont 4423) în sumă de x lei;
- la 30.06.2010 înregistra o taxă pe valoarea adăugată de recuperat (sold debitor cont 4424) în sumă de x lei;
- la 30.09.2010 societatea înregistrează TVA de recuperat (sold debitor cont 4424) în sumă de x lei;
- la 31.12.2010 societatea înregistrează TVA de plată (sold creditor cont 4423) în sumă de x lei.

Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă care este situația de fapt fiscală a contribuabilului, care este modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, care este taxa pe valoarea adăugată declarată de societate prin decontul de TVA și dacă taxa pe valoarea adăugată declarată corespunde cu bilanța de verificare și nici dacă organele de control au ținut cont de taxa pe valoarea adăugată declarată de societate, motiv pentru care organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la corectitudinea stabilirii obligațiilor fiscale accesorii în sumă totală de x lei, aferente taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de x lei.

Din cele prezentate mai sus, în baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la modul de calcul al obligațiilor fiscale accesorii în sumă totală de x lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din 23.01.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 10.01.2012, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. x din 23.01.2012, pentru **majorările de întârziere în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la bază prevederile **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 11.6** din **Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, precum și în baza prevederilor art. 216 din Codul de procedură fiscală republicată, se:

DECIDE:

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 10.01.2012, înregistrată în cadrul Activității de Inspecție Fiscală Suceava sub nr. x din 23.01.2012, privind suma de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe profit;
- x lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei taxa pe valoarea adăugată;
- x lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând

ca, printr-o altă echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării

prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

2. Respingerea contestației privind **suma de x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară, **ca nemotivată**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la comunicare, conform procedurii legale.