



Ministerul Finantelor Publice
Agentia Națională de Administrare Fiscală
Directia Generala a Finantelor Publice
a Judetului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. din .07.2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC M SRL Rm. Valcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr... din06.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea cu adresa nr... din ...06.2009 asupra contestației formulate **SC M SRL**, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub **nr.. din ...06.2009** .

Contestația are ca obiect suma de **... lei RON**, stabilită prin Decizia de impunere nr... din ...05.2009 și raportul de inspecție fiscală nr.../...05.2009, întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de .05.2009 potrivit procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr.../...05.2009, existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- ... lei impozit pe profit ;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe profit ;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată ;
- ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .

Contestația este semnată de administratorul **SC M SRL**, d-na S. T .M ., confirmată cu ștampila societății.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală .

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209 alin.1, lit.a din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **SC M SRL**, înregistrată sub nr.../....06.2009.

Procedura legala fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

Petenta contestă decizia de impunere nr.../.....05.2009 și raportul de inspecție fiscală nr.../...05.2009, motivând următoarele :

Petenta susține că în perioada supusă inspecției fiscale aceasta a desfășurat activitate de de fast food și restaurante, pentru care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, rețetarele specifice fiecărui sortiment .

Petenta susține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat “ în mod defectuos” prevederile art.82/1991 și Ordinul ANAF 1752/2005, fără să indice ce articol din aceste prevederile legale au fost încălcate de societate .

În acest fel, echipa de inspecție fiscală a procedat la calcularea producției ce trebuia realizată și înregistrată în contabilitate, acestea efectuând în fapt o estimare a bazei de impunere și concluzionând că societatea ar fi trebuit să evidențieze în contabilitate în anul 2007 venituri în sumă de ... lei față de ... lei cât a înregistrat societatea, iar TVA calculata aferenta estimărilor ar fi de ... lei și nu de ... lei cât a evidențiat și declarat prin decontul de TVA .

Petenta susține că aceste constatări sunt greșite și nelegale, întrucât au fost încălcate de organul de control regulile privind estimarea bazei de impunere reglementate de art.67 din OG nr.92/2003, coroborat cu punctul 65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 .

Petenta arată că estimarea bazelor de impunere poate fi făcută de organele fiscale în anumite situații, aceasta neaflându-se în nici una din situațiile menționate, astfel că apare ca nelegală măsura organelor fiscale de a estima baza de impunere și de a nu lua în considerare documentele și evidențele contabile ale societății, care, potrivit prevederilor art.64 din OG nr.92/2003 republicată constituie probe la stabilirea bazei de impunere .

Petenta susține că, în calitate de persoană impozabilă, SC M. SRL desfășoară activități economice, (art.127 din Legea nr.571/2003) de alimentație publică, prin desfacerea către populație a băuturilor răcoritoare și a produselor alimentare de tip fast food, respectând întocmai obligațiile stabilite de Legea nr.82/1991 și obligațiile plătitorului stabilite de legea fiscală .

Petenta arată că în anul 2007, societatea s-a aprovizionat de la diverși furnizori de mărfuri cu carne de pui și de vită congelată și refrigerată, cartofi, maioneză, salată, varză, chifle necesare preparării de sandwich-uri, conform rețetarelor întocmite de societate .

Petenta susține că recepția acestor mărfuri s-a făcut la prețul de cumpărare, întocmindu-se astfel NIR-uri, iar pentru consumuri s-a întocmit bonul de consum, iar metoda de conducere a contabilității analitice a bunurilor a fost metoda operativ contabilă, conform prevederilor art.19 din OMFP 1850/2004, care constă în ținerea în cadrul acestor gestiuni a evidenței cantitative pe feluri de materiale, cu ajutorul fișelor de magazie .

Petenta arată că vânzările de produse fast food au fost operate în Raportul de gestiune care se întocmește zilnic, atât pe intrări cât și pe ieșiri, neexistând stoc de astfel de produse la sfârșitul zilei .

Petenta susține că pentru băuturile răcoritoare pe care societatea le desface în aceleași puncte de vânzare, se întocmește NIR cu adaos și TVA neexigibil, iar pentru evidența analitică a acestor mărfuri se utilizează metoda global valorică, potrivit prevederilor art.23 din OMFP 1850/2004 .

Petenta arată că la finele fiecărui an s-a efectuat inventarierea generală a patrimoniului, respectându-se prevederile OMFP nr.1753/2004, fiind înscrise în listele de inventariere atât stocurile scriptice cât și cele factice, pe fiecare gestiune inventariată, rezultatele inventarierii fiind consemnate în proces verbal de valorificare, iar eventualele diferențe în plus ori minus au fost evidențiate în contabilitate ca atare .

Petenta arată că, conform inventarierii factice a bunurilor înscrise în lista de inventariere, la data de 31.12.2007, societatea deținea următoarele stocuri :

- cont 3021 “ Materiale consumabile “ în valoare de ... lei ;
- cont 3028 “ Alte materiale consumabile “ în valoare de ... lei ;
- cont 371 “ Mărfuri “ răcoritoare în valoare de ... lei .

Petenta arată că întrucât în gestiunea 371”Mărfuri” s-a constatat un minus de inventar de ... lei, acesta a fost evidențiat în contabilitate în cheltuieli nedeductibile fiscal la poziția 237 din registru jurnal general prin articolul 6581 =371.2 în valoare de ... lei, colectând și TVA aferenta minusului de inventar, conform prevederilor art.128, alin.4 din Codul fiscal, luat de asemea în calculul profitului impozabil ca o cheltuială nedeductibilă fiscal .

Petenta susține totodată că au fost respectate întocmai de societate prevederile art.7.3.2 “ Stocuri “ din OMFP nr.1752/2005 și art.133, potrivit cărora contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau inventarului intermitent .

Petenta arată că organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu s-ar fi înregistrat venituri în sumă de ... lei, calculând eronat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei și pe cale de consecință accesorii în sumă de ... lei și o TVA suplimentară în sumă de ... lei și accesorii aferente acestora în sumă de ... lei .

Petenta susține că prin urmare constatările organelor de inspecție fiscală sunt greșite și nelegale întrucât pe de o parte s-a procedat la estimarea veniturilor societății în mod nelegal, întrucât nu s-au îndeplinit condițiile prevăzute la pct.65.1 din HG nr.1050/2004, societatea M. SRL neaflându-se în nici una din cele patru situații, iar pe de altă parte, vânzările către populație au fost evidențiate în documente justificative legal întocmite și au fost înregistrate în contabilitate la nivelul înscris în rapoartele memoriei fiscale .

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC M SRL are sediul în loc. Rm.Vâlcea, str... județul Vâlcea și este înregistrată la ORC Vâlcea sub nr.J38/./....07.2004, cod fiscal RO

Impozitul pe profit a fost verificat în conformitate cu Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, a HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal pentru perioada ...02.2007(de la înființare) - 31.12.2008, constatându-se următoarele :

a) Pe perioada supusă inspecției fiscale SC M SRL a desfășurat activitate de fast food, pentru producția desfășurată având la baza diverse materii prime achiziționate pentru care a prezentat echipei de inspecție fiscală rețetarele specifice fiecarui

sortiment comercializat, dar nici un document cu caracter justificativ din care sa rezulte productia realizata pe sortimente, respectiv consumurile de materii prime specifice acesteia (rapoarte de producție, alte acte sau documente specifice)

Organele de inspecție fiscală au constatat că veniturile evidențiate au la baza exclusiv sumele încasate prin aparatul de marcat electronic fiscal, astfel că în conformitate cu prevederile art.6 din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, echipa de inspectie fiscala a procedat la calcularea producției ce trebuia realizată și înregistrată de către societate .

Deasemenea, în conformitate cu prevederile art.7 alin 2 , 3 și 4 din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, acestea au procedat la stabilirea producției posibile pe sortimente, considerată de acestea ca venituri neînregistrate de operatorul economic

S-a procedat la analiza producției realizate de contribuabil, determinându-se astfel producția posibilă pe sortimente, având la baza principalele materii prime cu destinatie exclusiva pentru fabricarea produselor de fast-food, precum si retetarele utilizate de contribuabil.

Totodata s-au luat în considerare lipsurile la inventar sau materii prime deteriorate ce nu au putut fi utilizate în procesul tehnologic, în functie de actele si documentele justificative ce au fost puse la dispoziție .

Pentru estimarea productiei posibile, organele de inspecție fiscală, au utilizat urmatorii indicatori / elemente : cantitatea achizitionata a materiei prime de baza, conform facturilor fiscale de aprovizionare evidentiata si prezentate ; pierdere tehnologica 30%- valoare minimala si 60% valoare maximala (dezghet, prajire, alte pierderi) ; gramaj de materie prima prelucrata – valoare maximala, conform retetarelor .

Valoarea productiei estimate a fost determinată pe baza prețurilor de piață practicate de contribuabil, în fiecare perioada de referință.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere intrarile de materie primă de baza (carne sub diverse forme : piept si pulpe dezosate, snițel de pui, hamburger de pui si vita, frigarui, cascaval pane, pui condimentat rotisor , etc.) si rețetele utilizate pentru produsele finite, iar în baza acestora au întocmit situatia cu productia estimata în anul fiscal 2007 care a fost stabilită la nivelul sumei de ... lei din care : valoare fara TVA ... lei și TVA ... lei.

Astfel, organele de control au constatat că în evidența contabilă societatea verificată a înregistrat venituri din producția realizată și vândută de ... lei și TVA colectată aferentă de ... lei, rezultând o diferență de venituri neînregistrate de ... lei în anul 2007 .

Organele de inspectie fiscala au diminuat cantitatile aprovizionate, ce au constituit baza de calcul estimativ cu cantitatea de 804 kg pui condimentat pentru rotisor în baza Procesului de constatare materiale (carne de pui) deteriorate încheiat în data de04.2007.

b) Organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2007 agentul economic nu a efectuat descarcarea gestiunii de marfă corect în sensul majorării cheltuielii cu mărfurile, nejustificat si implicit a diminuării profitului impozabil și al impozitului pe profit cu suma de ... lei .

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că această sumă reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal, întrucât soldul creditor al contului 378 – adaos comercial la sfârșitul anului 2007 nu este corelat cu soldul debitor al contului 371 – Marfuri, cu aceasta suma.

Organele de control au constatat că nu au fost respectate prevederile art.21, alin. 4, litera f) din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile art 130 alineatul 4 din Ordinul 1752/ 17.11.2005 ordin pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene .

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat la ...12.2007 un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere, până la data de ...05.2009 în sumă de ... lei .

2. Taxa pe valoarea adăugată a fost verificată în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, a HG 44/ 2004 privind normele de aplicare a Legii 573/2003, pe perioada ...02.2007- 31.12.2008, constatându-se următoarele :

a) La 31.12.2008, societatea verificată figurează în balanța de verificare cu sumă negativă la TVA în sumă de ... lei, în timp ce în evidența fiscală, conform fișei sintetice pe plătitor editată la data de ...05.2009, soldul sumei negative la TVA la data de 31.12.2008 este în sumă de ... Ron .

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu exista diferențe între TVA înregistrată în evidența contabilă și jurnalele de TVA prezentate, având la baza documente justificative (facturi), iar diferența față de evidența fiscală în suma de ... lei, reprezintă TVA declarată eronat , nefiind respectate prevederile Ordinului ANAF nr.94/ 2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" precum și art.82, alin.(3) din OG 92/ 2003 modificată și completată, privind Codul de procedura fiscală.

b) Organele de inspecție fiscală au constatat un debit suplimentar la TVA în sumă de ... lei aferent veniturilor neînregistrate în contabilitatea agentului economic din producția estimată în anul 2007 în suma de ... lei în conformitate cu prevederile art.137 alineatul 1), litera a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare .

Pentru diferența stabilită suplimentar în contul TVA în sumă de ... lei, s-au calculat majorări de întârziere în suma de ... lei pentru perioada 26.01.2008 – 25.02.2009.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei Ron lei reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora, stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală este legal datorată de **SC M SRL** .

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă SC M SRL datorează impozit pe profit în sumă de ... lei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că cheltuielile cu mărfurile ieșite din gestiune în sumă de ... lei ar fi nedeductibile fiscal, fără să fie efectuată o analiză amănunțită a acestor cheltuieli.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2007 SC M SRL nu a efectuat corect descărcarea gestiunii de marfă, aceasta înregistrând pe cheltuieli mai mult cu suma de ... lei .

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că această cheltuială este nedeductibilă fiscal, întrucât soldul creditor al contului 378 "Adaos comercial" la sfârșitul anului 2007 nu este corelat cu soldul debitor al contului 371 "Marfuri" cu această sumă .

În drept, art.21, alin. 4, litera f) din Legea 571/ 2003 privind Codul Fiscal, precizează următoarele :

“ **(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile : [...]**

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor ;[...] ”

Art.130, alin. 4 din Ordinul 1752/ 17.11.2005 ordin pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene .

(4) Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite. “

Potrivit prevederilor legale precizate anterior, se reține că sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil acele cheltuieli efectuate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală au stabilit că la data de12.2007, petenta nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a mărfurilor, aceasta înregistrând în mod nejustificat pe cheltuieli cu marfa suma de ... lei .

Prin înregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta ar fi diminuat masa profitului impozabil și implicit impozitul pe profit cu această sumă .

Analizând însă balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2007, anexată în copie la dosarul cauzei, organele de soluționare a contestației rețin următoarele :

- în anul 2007, petenta a vândut marfă cu amănuntul și a realizat descărcarea gestiunii de marfă ieșită din patrimoniu în sumă de... lei (total sume creditoare cont 371”mărfuri “) .

- adaosul comercial aferent mărfii ieșite în anul 2007 este în sumă de ... lei (total sume debitoare cont 378 “adaos comercial “) .

- TVA neexigibilă aferentă mărfii ieșite din gestiune în anul 2007 este în sumă de ... lei (total sume debitoare cont 4428 “TVA neexigibilă “) .

-cheltuieli aferente mărfurilor ieșite din gestiune în anul 2007 sunt în sumă de ... lei .

Pentru a realiza descărcarea de gestiune a mărfurilor vândute cu amănuntul, în evidența contabilă petenta a efectuat următoarele înregistrări contabile :

%	=	371 Mărfuri lei
607.2	“Cheltuieli privind mărfurile “	lei
378	“ Adaos comercial “	 lei
4428	“ TVA neexigibil “	 lei
658.2	Cheltuieli cu marfa degradată “	 lei

Față de înregistrările contabile efectuate de petentă ar rezulta că petenta ar fi înregistrat în evidența contabilă mai puțin pe cheltuieli cu suma de ... lei, astfel :

-marfă ieșită ... - adaos comercial ... - TVA neexigibilă ... =... lei, sumă care trebuie să fie egală cu cheltuiala cu marfa ieșită care, pentru speța în cauză, este în sumă de ...lei .

Față de această formulă de calcul, rezultă că petenta și-a înregistrat mai puțin pe cheltuială cu suma de ... lei (... cheltuială care ar fi trebuit înregistrată în contabilitate - ...lei cheltuială rezultată din balanța de verificare) și nu mai mult cu ... lei așa cum au constatat organele de inspecție fiscală .

Însă dacă se are în vedere registrul jurnal editat la data de 31.12.2007, rezultă că pe lângă sumele cuprinse în cheltuielile prezentate anterior, petenta a mai înregistrat și cheltuieli cu marfa (cont 658.1) în sumă de ... lei, ce au fost reflectate în balanța de verificare în contul de "Alte cheltuieli de exploatare, amenzi și penalități", cont 658.1 .

Rezultă așadar că petenta a înregistrat cheltuiala cu descărcarea de gestiunea mărfurilor ieșite în sumă totală de ... lei (... lei din contul 607.2 + ... lei din contul 658.2 +... lei din contul 658.1), când aceasta trebuia să înregistreze numai suma de ...lei (... - adaos comercial ... - TVA neexigibil ...).

Față de aceste date ar rezulta că petenta a înregistrat mai mult pe cheltuieli cu mărfurile **cu suma de ... lei și nu cu suma de ... lei** așa cum au constatat organele de inspecție fiscală .

Pornind de la aceste considerente, organele de soluționare a contestației rețin că nu s-a făcut o analiză amănunțită a modului cum petenta a realizat descărcarea de gestiune a mărfurilor ieșite din gestiune, întrucât așa cum se poate observa, pe lângă vânzările obișnuite de marfă, petenta a mai înregistrat la finele anului și marfă degradată și descărcată ca atare în contul 658.2 .

Dacă se are în vedere lista de inventar întocmită la data de 31.12.2007, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că petenta a înregistrat " produse lipsă (consumate) de regulă pentru protocol, furturi, sticle sparte, în sumă de ... lei, reflectate prin înregistrarea contabilă :

658.2 " Cheltuieli cu marfa degradată " = 371.2 " Mărfuri " lei

Ori dacă se are în vedere balanța de verificare anexată la dosarul cauzei, rezultă că petenta figurează cu total sume la contul 658.2 " Cheltuieli cu marfa lipsă, deteriorată " de ... lei și nu de ... lei așa cum figurează în listele de inventariere la 31.12.2007 .

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu există o corelație între notele contabile, listele de inventariere și sumele reflectate în balanța de verificare la 31.12.2007, astfel că organele de soluționare se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității stabilirii nedeductibilității cheltuielilor în sumă de **de ... lei**.

Potrivit punctului de vedere exprimat de organele de inspecție fiscală relativ la contestația formulată de SC M SRL prin referatul nr.... /20.07.2009, întocmit în temeiul pct.3 din Instrucțiunile de aplicare la Titlul IX aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005, impozitul pe profit aferent măsurii dispuse de neacordare a deductibilității cheltuielilor în suma de ... lei este în suma de ... lei, caruia îi corespund majorări de întârziere în suma de ... lei.

Drept urmare, se impune desființarea în parte a CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.212/18.05.2009 - impozit pe profit și CAP III, pct.1 din

raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 13.05.2009, pentru suma de ... lei și refacerea acestora cu aplicarea dispozițiilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rep , care precizează :

“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 .

2) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care aceasta a declarat în mod eronat la organul fiscal teritorial soldul sumei negative de TVA pentru perioada de raportare .

În fapt, la data de 31.12.2008, SC M SRL Rm.Vâlcea figurează în evidența fiscală cu un sold al sumei negative de TVA în sumă de ... lei, iar în evidența contabilă de ... lei, mai mult cu ... lei, ca urmare a declarării eronate la organul fiscal teritorial .

În drept, art.82, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează :

“ (3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit. ”

Anexa 2 din Ordinul 94/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 300 “Decont de taxă pe valoarea adăugată “-Secțiunea “ Taxă pe valoarea adăugată colectată “ și “ Taxă pe valoarea adăugată deductibilă “, precizează următoarele :

“ Rândul 7 - se înscriu informațiile preluate din Jurnalul de vânzări, pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, privind :

- baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile cu cota de 19%, inclusiv pentru livrările de bunuri și prestările de servicii asimilate;”

“ Rândul 17 - se înscriu informațiile din Jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, precum și baza de impozitare și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare .”

Potrivit prevederilor legale menționate anterior, se reține că orice contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună - credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către un împuternicit al acestuia .

Astfel, acesta va prelua informațiile din jurnalul de vânzări, pentru operațiuni a căror exigibilitate intervine în perioada de raportare, pentru baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile

cu cota de 19%, precum și informațiile din Jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achizițiilor din țară de bunuri și servicii taxabile cu cota de 19%, precum și baza de impozitare și taxa aferentă importurilor care nu se încadrează în prevederile art. 157 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea intervine în perioada de raportare .

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, petenta a întocmit eronat deconturile de taxă pe valoarea adăugată, astfel că la 31.12.2008 aceasta figurează cu sold negativ de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, față de.... lei cât corect rezultă din evidența contabilă a acesteia .

Dacă se are în vedere balanța de verificare încheiată la 31.12.2008, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că petenta figurează cu sold debitor la contului 4424 "TVA de recuperat " cu suma de lei, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală .

Analizând însă fișa sintetică a societății editată la data de 29.07.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă că aceasta figurează în evidența fiscală cu sold sumă negativă de TVA declarată în sumă de ... lei .

Față de cele de mai sus, rezultă că există o diferență în sumă de ... lei între TVA declarată de societate la organul fiscal teritorial și TVA înregistrată de petentă în evidența contabilă .

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect a fost stabilită diferență suplimentară de TVA, astfel că susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

3) Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, in conditiile in care petenta nu a înregistrat în evidența contabilă toate veniturile aferente producției de fast food realizată în anul 2007 .

În fapt, în anul 2007 SC M SRL a desfășurat activitate de fast food, pentru care s-a aprovizionat cu diverse materii prime, pentru care a prezentat echipei de inspectie fiscala retetarele specifice fiecarui sortiment comercializat.

SC M SRL nu a prezentat inasa echipei de inspectie fiscala nici un document cu caracter justificativ din care sa rezulte producția realizată pe sortimente, respectiv consumurile de materii prime specifice acesteia (rapoarte de productie, alte acte sau documente specifice)

Organele de inspectie fiscală au procedat la analiza producției realizate de contribuabil, determinând astfel producția realizată pe sortimente, având la bază principalele materii prime cu destinație exclusivă pentru fabricarea produselor de fast-food, precum și retetarele utilizate de contribuabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au avut în vedere intrările de materie primă de baza (carne sub diverse forme : piept și pulpe dezosate, snițel de pui, hamburger de pui si vita, frigarui, cascaval pane, pui condimentat rotisor , etc.) si retetele utilizate pentru produsele finite, iar în baza acestora au întocmit situația cu producția estimată în anul fiscal 2007 care a fost stabilită la nivelul sumei de ... lei din care : valoare fara TVA ... lei și TVA ... lei.

În evidența contabilă SC M SRL a înregistrat venituri din producția realizată și vândută de ... lei și TVA colectată aferentă de lei, rezultând o diferență de venituri neînregistrate în anul 2007 de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În drept, art.6, art.7, alin.2, 3 și 4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează următoarele :

Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

Art. 7

“ (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz .

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

Art.67, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, relativ la Estimarea bazei de impunere precizează următoarele :

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

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

Art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, art.137, alin.1, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează următoarele :

“ (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 contrapartidă 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 ;”

Din coroborarea textelor de lege invocate anterior, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Referitor la baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii, se reține că aceasta este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă 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 .

Totodată se reține că organele fiscale pot să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză .

Astfel, acestea sunt îndreptățite să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar mărimea bazei de impunere trebuie să o estimeze .

Potrivit situației de fapt fiscale, rezultă că petenta deși a dat în consum materia primă aprovizionată (în special produse din carne) și a efectuat livrarea produselor rezultate din procesul de producție, aceasta nu a emis bonuri fiscale decât în parte pentru producția obținută și deci nu a înregistrat în contabilitate toate veniturile obținute din livrarea de marfă .

Analizând raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de control au procedat la analizarea producției realizate de petentă în anul 2007, având la bază principalele materii prime cu destinație exclusivă pentru fabricarea produselor de fast-food, precum și rețetarele utilizate de contribuabil .

Totodată se reține că acestea au luat în considerare lipsurile la inventar sau materiile prime deteriorate ce nu au putut fi utilizate în procesul tehnologic, precum și pierderile tehnologice înregistrate de petentă care se află în limita de 30% - 60% .

Potrivit notei explicative dată de administratorul societății în persoana d-nei S. T. M. în fața organelor de inspecție fiscală la data de ...05.2009, anexată în copie la dosarul cauzei, rezultă următoarele pierderi tehnologice :

- în cazul pieptului de pui și a pulpelor dezosate, pierderi tehnologice de 30% datorită dezghețării și curățării de piele ;

- în cazul pulpelor de pui, pierderi tehnologice cuprinse între 0-30% datorită dezghețării și coacerii în rotisor ;

- în cazul ficatului de pui, pierderi tehnologice de 20% datorită dezghețării și prăjirii ;

- în cazul puiului condimentat pentru rotisor, pierderi tehnologice de 45% datorită dezghețării ;

- în cazul puiului condimentat pentru sandvișuri, pierderi tehnologice de 60% datorită dezghețării, prăjirii și dezosării .

Plecând de la aceste pierderi tehnologice, în Situația privind producția estimată în anul fiscal 2007, anexată în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție au stabilit valoarea producției livrate de petentă în comerțul cu amănuntul, plecând de la materia primă intrată în gestiune, astfel :

Exemplu :

Organele de inspecție fiscală au constatat că **la produsul piept de pui dezosat condimentat**, petenta a aprovizionat în anul 2007 cantitatea de 5.356 Kg.

Pentru această cantitate, organele de inspecție fiscală au acordat pierderi tehnologice de 30%, potrivit explicațiilor date de administratorul societății, rezultând o cantitate de materie primă efectivă de 3.749 Kg ($5.356 \times 30\% = 1.607$ Kg pierdere ; $5356 - 1607 = 3.749$ Kg).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că potrivit rețetarului, la o porție intră 80 grame de piept de pui și pulpe dezosate, rezultând un număr de... de porții de saorma ($3.749 \text{ kg} \times 80\text{gr}$) .Prețul unitar al produsului finit (saorma) este de ...lei pe porție, rezultând că cele 46.865 de porții valorează suma de ... lei, valoare de amănunt, din care TVA în sumă de ... lei ($281.190 \times 19/119$) .

În același mod a fost stabilită valoarea producției și la celelalte sortimente produse.

Astfel, așa cum rezultă din situația centralizatoare a producției pe anul 2007, valoarea producției ce a fost obținută de petentă ce ar fi trebuit înregistrată în contabilitate, se ridică la suma totală de ... lei, din care valoare ... lei și TVA în sumă de ... lei, rezultând o diferență de venituri neînregistrate de petentă în sumă de ... lei .

Cum petenta avea înregistrate în evidența contabilă numai venituri în sumă de ... lei, iar valoarea producției realizate se ridică la suma de ... lei, se retine astfel ca în mod corect a fost majorată baza impozabilă a impozitului pe profit cu veniturile neînregistrate în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

În contestația formulată petenta susține că constatările efectuate de organele de inspecție fiscală sunt greșite și nelegale, întrucât acestea au încălcat regulile privind estimarea bazei de impunere reglementate de art.67 din OG nr.92/2003, coroborat cu punctul 65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, aceasta neaflându-se în nici una din situațiile menționate în aceste dispoziții legale .

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât așa cum rezultă din dispozițiile pct.65.1, lit.a din HGR nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, estimarea bazelor de impunere va avea loc în situația în care contribuabilul depune declarații fiscale în care baza de impunere nu este corect stabilită .

În drept, pct.65.1, lit.a din HGR nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează următoarele :

“ 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 ;**”

Cum petenta nu a determinat corect baza de impunere pentru impozitul pe profit și al taxei pe valoarea adăugată, se reține că în mod legal s-a procedat la stabilirea producției ce a fost realizată și livrată în comerțul cu amănuntul, ținându-se cont de materia primă aprovizionată, consumuri efectuate și rețetarele utilizate .

Față de cele de mai sus, și având în vedere că petenta nu a înregistrat în evidența toate veniturile din producția realizată, organele de soluționare a contestației apreciază că în mod corect s-a procedat la stabilirea diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

În concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, susținerile petentei apar ca neîntemeiate pentru acest capăt de cerere .

4) Referitor la suma de ... accesorii aferente impozitului pe profit și la suma .. lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate mai sus impozitul pe profit în sumă de ... lei este incert, iar diferența de impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei s-a reținut ca fiind legal datorată de petentă .

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr... din05.2009, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei majorări de întârziere în sumă totală de ... lei, din care aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei și aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei .

Având în vedere faptul că majorările de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale “ și întrucât potrivit considerentelor reținute la pct.1 s-a apreciat ca se impune reanalizarea debitului suplimentar privind impozitul pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință și majorările de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit urmează să fie reanalizate o dată cu acestea.

Întrucât potrivit considerentelor reținute la pct.2 și 3 din decizie s-a reținut ca fiind legal datorată taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, pe cale de consecință și accesoriile aferente acestora în sumă totală de ... lei sunt datorate de petentă, asupra acestora urmînd ca organele de soluționare să se pronunțe în consecință.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) art.209 alin.(1) lit. a) și art.216 alin.(1) și alin.(3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 se :

DECIDE :

Art.1 Respingerea contestației formulată de **S.C. M SRL** ca neântemeiată pentru suma de ... lei Ron reprezentând :... lei impozit pe profit, ... lei accesorii aferente impozitului pe profit, ... lei Ron taxă pe valoarea adăugată și ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată .

Art.2 Desființarea în parte a deciziei de impunere nr.212 din 18.05.2009 pentru suma totală de ... lei, respectiv CAP 2, pct.2.1.1, 2.1.2 și 2.1.3 din Decizia de impunere nr.../...05.2009 - impozit pe profit în sumă de ...lei și accesorii în sumă de ... lei și CAP III, pct.1 din raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ...05.2009 și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate .

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la comunicare .

DIRECTOR COORDONATOR,