



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bacau
Biroul de soluționare contestații**

Str. Dumbava Rosie nr.1-3
Cod postal 600045, Bacau
Tel : +0234 51 00 15
Fax : +0234 51 00 03
e-mail : mail@mfinante.ro

DECIZIA nr.842/25.09.2012

Direcția generală a finanțelor publice Bacau a primit spre soluționare cu adresa nr.x înregistrată la instituția noastră sub nr.x, contestația SC X, cu sediul social în mun.Bacau, str.x, jud.Bacau.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere nr.x privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x , iar obiectul contestației îl constituie suma de **x lei** , reprezentând:

- x lei – TVA.
- x lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA.
- x lei – penalități de întârziere aferente TVA.
- x lei – impozit pe profit.
- x lei - majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit.
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207, alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală.

În îndeplinirea regulilor procedurale, contestația este semnată de reprezentantul legal al societății, fiind confirmată cu stampila acesteia.

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

I . Prin contestatia formulata, petenta nu este de acord cu masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala x care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.x, aducand urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA.

La acest capitol, sustine petenta, organul de control mentioneaza ca SC X, a inregistrat in evidenta contabila un numar de 20 facturi de achizitie de la F in valoare totala de x lei, deducandu-se TVA in mod nelegal in suma de x, lei, datorita faptului ca desi furnizorul F, nu este inscris in scopuri de TVA potrivit art.153, alin.1 din Legea 571/2003, facturile emise de catre acesta au inscrisa TVA.

Prin contestatia formulata, societatea contesta cele afirmate de organul de control privind deducerea in mod nelegal a sumei de x lei.

De asemenea contestatoarea sustine ca cele prevazute de art.134, alin.1, art.155, alin.5, lit.d, se refera la obligatia furnizorului SC F de a se fi inregistrat in scopuri de TVA, mai mult societatea SC X plateste TVA SC F si la bugetul de stat.

2. Referitor la venituri.

La acest capitol, mentioneaza societatea, organul de control trateaza unele sume incasate prin girari de bilete la ordin „ca avansuri primite in contul marfii care urmeaza a o livra”,cu toate ca prin raspunsul la nota explicativa s-a aratat ca nu pot fi tratate ca venituri din clasa 7, pana la definitivare fiind tratate la clasa 4 „venituri in avans”.

Aceste sume primite prin girare de la C si P, afirma contestatoarea sunt contestate de SC X pentru ca organul de control a marit nejustificat si artificial veniturile din trim.III si IV 2009 si trim.II 2010 cu suma de x lei, pentru care a colectat si tva in suma de x lei.

Pentru diferentele suplimentare stabilite de organul de control, petenta solicita si recalcularea accesoriilor aferente sumelor contestate.

Fata de cele prezentate mai sus SC X solicita anulara deciziei de impunere nr.x (invocand eronat nr.xcare este al dispozitiei de masuri) precum si a constatarilor de la cap.III, pct.1- Taxa pe valoarea adaugata si pct.3.3, referitor la venituri din RIF nr.x si pe cale de consecinta exonerarea societatii de la plata sumei de x (reprezentand tva si impozit pe profit) precum si a accesoriilor aferente.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr.x, incheiat la SC X, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.x, organele de inspectie fiscala au urmarit stabilirea obligatiilor fiscale datorate de societate ca urmare a adresei nr.x, transmisa de Garda Financiara Sectia judeteana Vrancea inregistrata la DGFP Bacau sub nr.x si la AIF Bacau sub nr.x.

Prin adresa mentionata mai sus, organele de control ale Garzii Financiare Vrancea comunica unele aspecte din activitatea SC X, respectiv aprovizionarea in perioada 13 august 2011 – 28 februarie 2012 cu seminte de bostan in baza unui

numar de 20 facturi fiscale in valoare totala de x lei, din care tva in valoare de x lei, emise de SC F Bucuresti, furnizor neinregistrat in scopuri de TVA, prilej cu care a fost intocmita nota de constatare nr.x.

Prin aceasta nota se consemneaza ca in urma opririi in trafic a autovehiculului cu numarul de inmatriculare x, avand ca sofer delegat pe d-l X, reprezentant al SC X, acesta a prezentat pentru cantitatea de 1.500 kg samanta dovleac un document de insotire a marfii pe care nu a fost inscrisa nici o mentiune la rubrica „cumparator”.

Totodata, organele de control ale Garzii Financiare Vrancea solicita stabilirea obligatiilor fiscale datorate de SC X, intrucat „actul de control a fost transmis organelor de cercetare penala”.

In urma verificarii efectuate, pentru perioada 14.04.2009 – 31.03.2012, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

1. Referitor la TVA.

Prin raportul de inspectie fiscala nr.x, care a stat la baza deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plata in suma de x lei, care prezinta urmatoarea componenta:

- x lei – tva fara drept de deducere corespunzatoare unor achizitii de marfuri de la furnizorul SC F, care nu este inregistrat in scopuri de TVA, potrivit art.153, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, facturile emise pe numele contribuabilului avand inscrisa tva deductibila.

Intrucat, documentele in baza carora s-a facut inregistrarea TVA, nu indeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit prevederilor art.6 din Legea nr.82/1991, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, societatea a dedus in mod nelegal tva aferenta acestora, contrar prevederilor art.134, alin.1 si art.155, alin.5, lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- x lei – tva colectata suplimentar aferenta avansului in suma de x lei, incasat de la SC C si SC P reprezentand „marfa”, in conformitate cu prevederile art.134, alin.2, lit.b si art.137, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- (-) x lei – tva colectata eronat prin aplicarea taxarii inverse asupra operatiunilor de livrare de seminte de floarea soarelui catre persoane juridice inregistrate in scopuri de TVA.

- x lei – suma neconforma cu cea declarata.

Pentru diferentele stabilite suplimentar la control reprezentand tva, in conformitate cu prevederile art.94, alin.3, lit.f, art.119 si art.120, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate:

* majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma totala de x lei (din care petenta contesta suma de x lei), calculate pentru perioada 26.10.2009 – 20.07.2012 in cotele stabilite de art.120, alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

* penalitati de intarziere in suma de x lei (din care petenta contesta suma de x lei), in conformitate cu prevederile art.120¹, alin. 2, lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Referitor la impozitul pe profit.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. x, s-a stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar in suma de x lei, din care societatea contesta suma de x lei, reprezentand impozit pe profit aferent avansurilor incasate in perioada 2009-2010 in contul clientilor societatii, respectiv: SC C si SC P, ca urmare a neemiterii facturilor pentru avansurile respective, contrar prevederilor art.19, alin.1 si art.12, lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modicările si completarile ulterioare si ale art.80, alin.5 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Prin aplicarea procedurii sutei marite prevazut la pct.23, alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila aferente impozitului pe profit in suma de x lei, pentru care in conformitate cu prevederile art.17 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modicările si completarile ulterioare s-a calculat un impozit pe profit aferent in suma de x lei.

Pentru diferentele stabilite suplimentar la control reprezentand impozit pe profit, in conformitate cu prevederile art.94, alin.3, lit.f, art.119 si art.120, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate:

* majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma totala de x lei(din care petenta contesta x lei) calculate pentru perioada 27.10.2009 – 20.07.2012 in cotele stabilite de art.120, alin.7 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

* penalitati de intarziere in suma de x lei (din care petenta contesta suma x lei), in conformitate cu prevederile art.120¹, alin. 2, lit.c din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare motivele invocate de petenta in contestatia formulata, constatarile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile legale in vigoare la data verificarii, se retin urmatoarele:

SC X, are sediul social in Bacau, str x jud. Bacau, este inscrisa la Oficiul Registrului Comertului sub nr.x, are codul de inregistrare fiscala x, este inscrisa in Registrul Unic de Control sub numarul de inregistrare RUC x si are ca activitate principala - “ Comert cu ridicata al cerealelor, semintelor,furajelor si tutunului neprelucrat” – cod CAEN – x.

1. Referitor la TVA.

Prin contestatia formulata, petenta contesta obligatiile de plata stabilite suplimentar prin decizia de impunere reprezentand TVA solicitand anularea deciziei de impunere nr.x precum si anularea constatarilor de la cap.III, pct.1 privind TVA din raportul de inspectie fiscala.

Prin decizia de impunere nr.x, organele de inspectie fiscala ale AIF Bacau au stabilit in sarcina societatii pentru perioada 14.04.2009 – 31.03.2012, o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de **x lei**, care se compune din:

- x lei – tva neacceptata la deducere.
- x lei – tva colectata suplimentar.

1. Referitor la TVA neacceptata la deducere .

Directia generala a finantelor publice Bacau, prin biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei inscrisa in facturile emise de SC F in conditiile in care la data emiterii facturilor furnizorul nu era inregistrat in scopuri de TVA.

În fapt, în perioada august 2011 – februarie 2012, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, înscrisă în facturile emise de SC F.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC F, întrucât la data emiterii facturilor societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.153, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel ca documentele in baza carora s-a inregistrat TVA, nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

În drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art. 134, alin.1 si art. 155 alin. (5), lit.d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in care se precizează:

- art. 134, alin.1.

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

- art. 155, alin (5).

„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că factura trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de art. 155, alin.5, respectiv și codul de înregistrare în scopuri de TVA a persoanei impozabile care emite factura.

Totodata, operatiunile realizate in baza facturilor emise de SC F, pot fi considerate ca neavand la baza documente justificative care sa stea la baza inregistrarilor in contabilitate, in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata in care se precizeaza:

“(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate dupa caz”

Potrivit legii fiscale inscrisurile care nu indeplinesc calitatea de document justificativ nu pot constitui documente legale pentru deducerea TVA.

Prin urmare, tinand cont de prevederile legale citate mai sus si intrucat facturile in cauza (prezentate in anexa nr.2) au fost emise de un furnizor care nu era înregistrat în scopuri de TVA, acestea nu reprezinta documente justificative de înregistrare in contabilitate si in consecinta societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de x lei înscrisă în facturile emise de SC F, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

2. Referitor la TVA colectata.

Directia generala a finantelor publice Bacau, prin biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datorează la buget suma de x lei, reprezentand taxă pe valoarea colectata suplimentar, aferenta veniturilor incasate sub forma de avans marfa in suma de x lei, pentru care aceasta nu a colectat TVA.

In fapt, SC X a incasat in perioada 2009 – 2010 conform extraselor de cont si biletelor la ordin suma de x lei, reprezentand avansuri de la persoane juridice, dupa cum urmeaza:

- in trim.III 2009 – x lei (avansuri pentru SC C).
- in trim.IV 2009 – x lei (avansuri pentru SC C).
- in trim.II 2010 – x lei (avansuri pentru SC P).

fara a colecta TVA aferenta sumelor incasate.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea contestatoare datoreaza TVA in suma de x lei pentru avansurile încasate de la clientii mentionati mai sus potrivit prevederilor art.155, alin.1 si ale art.134² alin.(2) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 137, alin 1, lit a si art.134², alin 2, lit. b din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal ,care precizeaza urmatoarele:

- 137, alin 1.

(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.134², alin 2.

“ (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se încaseaza avansul, pentru platile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor,efectuat înainte de data livrării sau prestării acestora;”

Potrivit situatiei de drept prezentate, se retine ca in cazul avansurilor, exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata pentru livrari de bunuri si prestari de servicii intervine *la data la care se încaseaza avansul, pentru platile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.*

Totodata sunt aplicabile si prevederile art.155, alin.1 din acelasi act normativ, care stipuleaza urmatoarele:

„Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art.141, alin.1 si 2, trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.

De asemenea persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei s-au retinut urmatoarele:

Potrivit evidentei contabile a societatii, s-a constatat ca aceasta a inregistrat in trim.III 2010 articolul contabil „411 = 419 : x lei” cu explicatia „Rectificare”.

Pentru justificarea inregistrarii efectuate, organele de inspectie fiscale au solicitat explicatii scrise administratorului societatii, care a formulat urmatorul raspuns „*In luna iulie 2010, facand o analiza a situatiei analitice a clientilor (la solicitarea de catre administrator a documentatiei necesare pentru leasing) am constatat ca existau doua pozitii la contul 4111 in rosu : C – x, lei si P – x, lei, ocazie cu care au fost inregistrate pe creditul contului 419 prin nota contabila rectificativa*”.

La intrebarea „ Cum justificati necolectarea TVA pentru suma de x lei corespunzatoare articolului contabil 4111 = 419: x lei, inregistrat la poz.6 din Registru Jurnal intocmit pentru perioada 01.07.2010 – 30.09.2010, administratorul societatii a raspuns „ *Conform raspunsului de la intrebarea nr.1, consider ca nu trebuia sa deduc tva aferenta sumei de x lei*”.

Din analiza fiselor de cont pentru clientii societatii, respectiv SC C (cui x) – societate in functiune si SC P – (cui x) – societate lichidata la 28.12.2011, s-a constatat ca acestea prezinta sold creditor, ceea ce confirma faptul ca pentru aceste societati, incasarile sunt mai mari decat valoarea facturilor emise astfel: pentru SC C – soldul creditor este de x lei, iar pentru SC P – soldul creditor este de x lei, totalul fiind de x lei, suma egala cu soldul creditor inregistrat in balanta de verificare intocmita pentru trim. III 2010, operatiune rectificata prin articolul contabil „419 = 411 „, in balanta trim.IV 2011.

In urma verificarii efectuate, organele de control au constatat ca la baza inregistrarii contabile :”411 = 419: x lei „, stau bilete la ordin emise de diferiti operatori economici si/sau girate de clienti ai SC X; SC C si SC P.

Pentru stabilirea tratamentului fiscal al tranzactiilor cu marfurile pentru care s-au primit avansuri, organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii X explicatii privind tranzactiile reflectate in incasarile din extrasele de cont.

Conform notei explicative prezentata de administratorul societatii, acesta sustine ca “In cursul anului 2009 si 2010 am primit avansuri pentru samanta de floarea soarelui in vederea vanzarii”.

La intrebarea nr.2 din nota explicativa, respectiv “Precizati de ce nu ati evidentiat in evidenta contabila veniturile aferente incasarilor din avans in suma de x lei. Prezantati eventualele documente pe care le-ati intocmit la incheierea tranzactiilor in suma totala de x lei”, administratorul societatii a raspuns urmatoarele: “Suma de x lei nu reprezinta venituri din clasa 7 pana la definitivare sunt tratate la clasa 4 “venituri in avans”.

In concluzie, rezulta ca reprezentantul contribuabilului admite ca in anii 2009 si 2010 a primit avansuri in suma de x lei pentru a livra seminte de floarea soarelui, dar apreciaza ca pana la livrare, aceste venituri nu se includ in venituri

inregistrabile in clasa 7 (cont bilantier – venituri din vanzarea marfurilor) ci se trateaza ca “venituri in avans”.

Explicatiile date de administrator prin nota explicativa, nu pot fi insusite de organele de inspectie fiscala, deoarece:

- pe toate biletele la ordin in campul “valoarea reprezinta “, se mentioneaza “c/v marfa”, fapt ce confirma existenta unor tranzactii in care SC X are calitatea de vanzator, avand obligatia emiterii de facturi pentru avansurile primite in contul marfii, ce urmeaza a o livra potrivit prevederilor art.155, alin.1 si ale art.134² alin.(2) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare (citate mai sus).

- incasarile in contul bancar al societatii provin din varsamintele efectuate de SC S - societate in functiune la data prezentului control) si SC D – societate radiata la 06.05.2010, potrivit aplicatiei ANAF – INFOPC din 05.07.2012).

- pe unele bilete la ordin se mentioneaza ca plata este girata de SC C, emitent fiind SC B

- in evidenta contabila nu s-au regasit facturi emise de operatorul economic verificat pe numele persoanelor juridice care au efectuat plati in contul societatii verificate, nici pe numele persoanei care a girat tranzactia (SC C).

Ca urmare a acestor constatari, de modul de reflectare in conturile bilantiere a avansurilor incasate reprezentand c/v marfa, avansuri stinse tot prin contul de clienti, fara a avea corespondenta si in conturi de venituri si intrucat beneficiarii nu au solicitat restituirea avansurilor, organele de inspectie fiscala in baza prevederilor art.11, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza ca “*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe ... autoritatile fiscale.. pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei*”, au stabilit ca avansurile incasate ca plata a contravalorii bunurilor efectuata inaintea livrarii acestora, reprezinta venituri realizate si incasate pentru care exigibilitatea tva intervine la data incasarii avansului.

Tinand cont de cele prezentate mai sus se retine că organele de inspectie, în mod legal au colectat TVA in suma de x lei pentru avansul incasat de petenta in suma de x lei, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

3. Referitor la impozitul pe profit.

Directia generala a finantelor publice Bacau, prin biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datorează la buget impozitul pe profit in suma de x lei, aferent veniturilor neinregistrate in evidenta contabila in perioada 2009 – 2010, stabilite prin raportul de inspectie fiscala nr.x, care a stat la baza emiterii deciziei nr.x

În fapt, organele de inspecție fiscală în baza documentelor contabile puse la dispoziție au constatat că societatea a înregistrat în trim.III 2010 articolul contabil 411 = 419 : x lei cu explicația „Rectificare”, având la baza bilite la ordin emise de diferiți operatori economici și/sau girate de clienți ai SC X; SC C și SC P.

Din suma totală de x lei, suma de x lei, reprezintă valoare fără TVA și x lei reprezintă TVA.

Intrucât, deși societatea avea obligația emiterii de facturi pentru avansurile încasate în contul clienților societății, aceasta nu a emis facturi pentru sumele încasate sub formă de avans în perioada 2009-2010 de la SC C și SC P, contrar prevederilor art.155, art.1 din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un impozit suplimentar în suma de x lei din care societatea contestă suma de x lei.

Prin contestația formulată petenta susține că sumele primite în baza biletelor la ordin nu pot fi tratate ca venituri din clasa 7, până la definitivare sunt tratate la clasa 4 ca venituri în avans.

In drept, potrivit prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(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.”

Conform prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Totodată speței în cauză îi sunt aplicabile și prevederile art.155, alin.1 din același act normativ (citată la punctul 1 privind taxa pe valoarea adăugată), potrivit cărora persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca SC X a incasat in perioada 2009 – 2010 conform extraselor de cont si biletelor la ordin suma de x lei, reprezentand avansuri de la SC C si SC P, pe care a inregistrat-o in creditul contului 419 „clienti creditori”.

Asa cum s-a afirmat si la punctul 1 privind taxa pe valoarea adaugata, administratorul societatii recunoaste ca in cursul anului 2009 si 2010 a primit avansuri in suma de x lei pentru a livra seminte de floarea soarelui, dar apreciaza ca pana la livrare, aceste venituri nu se includ in venituri inregistrabile in clasa 7 (cont bilantier – venituri din vanzarea marfurilor) ci se trateaza ca “venituri in avans”.

Argumentele aduse de societate contestatoare nu pot fi avute in vedere in sustinerea favorabila a contestatiei deoarece:

- pe toate biletele la ordin in campul “valoarea reprezinta “, se mentioneaza “c/v marfa”, fapt ce confirma existenta unor tranzactii in care SC X are calitatea de vanzator, avand obligatia emiterii de facturi pentru avansurile primite in contul marfii, ce urmeaza a o livra potrivit prevederilor art.155, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- pe unele bilete la ordin se mentioneaza ca plata este girata de SC C, emitent fiind SC B

- in evidenta contabila nu s-au regasit facturi emise de operatorul economic verificat pe numele persoanelor juridice care au efectuat plati in contul societatii verificate, nici pe numele persoanei care a girat tranzactia (SC C).

Din cele prezentate mai sus, rezulta ca SC X, nu a reflectat in mod corect tranzactiile cu cei doi agenti economici, respectiv primirea de avansuri in contul livrarii ulterioare de marfuri, astfel ca marfa a fost livrata fara a avea la baza documente justificative de livrare (avize, facturi).

Potrivit prevederilor art.155, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare (citate la punctul 1 privind taxa pe valoarea adaugata) persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor incasate in legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care a incasat avansurile, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa.

Avand in vedere modul de reflectare in conturile bilantiere a avansurilor incasate reprezentand c/v marfa, avansuri stinse tot prin contul de clienti, fara a avea corespondenta si in conturi de venituri si intrucat beneficiarii nu au solicitat restituirea avansurilor, organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.11, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (citate la punctul 1 privind tva) au stabilit ca avansurile incasate ca plata a contravalorii bunurilor efectuate inaintea livrarii acestora, reprezinta venituri realizate si incasate, motiv pentru care in mod corect au procedat la recalcularea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit aferent.

Prin aplicarea procedurii sutei marite prevazut la pct.23, alin.1 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila aferente impozitului pe profit in suma de x lei, pentru care in conformitate cu prevederile art.17 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare au calculat in mod legal un impozit pe profit aferent in suma de **x lei**, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

4. Referitor la accesoriile aferente in suma totala de x lei se retine:

In ceea ce privește suma de x lei, reprezentand accesorii din care; x lei - aferente impozitului pe profit (x lei – majorari de intarziere si x lei - penalitati de intarziere) si x lei - aferente TVA (x lei - majorari de intarziere si x lei – penalitati de intarziere), se reține faptul că stabilirea de majorări si penalitati de întârziere reprezintă măsuri accesorii în raport cu debitul, conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

Referitor la stabilirea majorărilor si penalitatilor de întârziere, spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.119 alin.1, art.120 alin.1 si art.120¹, alin.2, lit.c, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

- art.119, alin.1.

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere”.

- art.120 , alin.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.”

- art.120¹, alin.2,lit.c.

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:

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

Având în vedere faptul că, urmarea soluționării contestației s-a menținut în sarcina societății ca fiind datorat debitul privind impozitul pe profit in suma de x lei si debitul privind TVA în sumă de x lei, iar prin contestația formulată societatea nu prezintă argumente împotriva modului de calcul al majorărilor si penalitatilor de întârziere, aceasta datorează și accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de **x lei** (x lei – majorari de intarziere si x lei - penalitati de intarziere) si

accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, în suma totală de **x lei** (x lei - majorări de întârziere și x lei – penalități de întârziere), reprezentând măsuri accesorii în raport cu debitul stabilit suplimentar în sarcina sa, motiv pentru care se va respinge contestația ca fiind neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, pct.12 și pct.23, alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a art. art.11, alin.1, art. 134, alin.1 și art. 155 alin.1 și alin. (5), lit.d, a art.134² alin.(2) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a art.119 alin. (1), art.120 alin.(1) și art.120¹, alin.1 și alin.2 lit.c și art.217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC X** pentru suma de **x lei** , reprezentând:

- x lei – TVA.
- x lei – majorări de întârziere/dobânzi aferente TVA.
- x lei – penalități de întârziere aferente TVA.
- x lei – impozit pe profit.
- x lei - majorări de întârziere/dobânzi aferente impozitului pe profit.
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie, poate fi contestată la instanța competentă potrivit Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, în termen de 6 luni de la comunicare.