



DECIZIA NR. _____ / _____ 2007

privind solutionarea contestației formulate de

SC X SRL ,

înregistrată la Direcția Generală Finanțelor Publice a
județului Hunedoara sub nr. ... / 2006.

Directia Generala a Finantelor Publice a județului Hunedoara a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala asupra contestatiei formulate de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ... 2006 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspecția fiscală emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ... / ... 2006 încheiat de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, referitor la suma totală de **... lei**, reprezentând :

- impozit pe profit **... lei**
- majorări de întârziere impozit pe profit **... lei**
- taxă pe valoarea adăugată **... lei**
- majorări de întârziere taxă pe valoarea adăugată **... lei**

Decizia de impunere nr. ... / ... 2006 privind obligațiile fiscale suplimentare a fost comunicată **SC X SRL** în data de **...2006**, conform semnăturii de pe exemplarul deciziei, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA, sub nr. ... / **...2006**.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.177 din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente :

I.1 Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... RON și majorările de întârziere de ... RON

Petenta susține că nu s-au respectat prevederile art.43, art.13 și art.63 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, în sensul că:

- organele de inspecție au interpretat reglementările fiscale fără să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și Legea Contabilității nr.82/1991, republicată;
- potrivit art.43 din OG 92 / 2003 privind Codul de Procedură Fiscală, obligația de a-și motiva actele administrative, respectiv Decizia de Impunere nr. 309 / 2006 prin care s-a stabilit obligația suplimentară privind impozitul pe profit revine organului fiscal;
- în stabilirea bazei de impunere privind impozitul pe profit nu au luat în considerare documentele justificative și evidențele contabile ale societății comerciale care potrivit art.63 din OG nr.92/2003 constituie ponderea probelor în determinarea bazei de impunere.

I.1.1 Cu privire la modul de determinare de către organele fiscale a obligației suplimentare privind impozitul pe profit aferent anului 2004 în sumă de ... lei, ... lei dobânzi și ... lei penalități, în fundamentarea obligației suplimentare, petenta susține că organele de control nu au luat în considerare documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului care reflectă sumele virate către bugetul de stat cu titlu de impozit pe profit aferent în anul 2004 în sumă totală de ... RON, din care impozit pe profit aferent anului 2004 în sumă de ... lei, respectiv ... RON.

Petenta arată că organele de inspecție, fără să concretizeze cu documente justificative, au determinat o obligație privind impozitul pe profit aferentă anului 2004 în sumă de ... RON, prin luarea în considerare a unor cheltuieli nedeductibile fiscal privind sponsorizarea, în sumă de ... RON, care nu apar înregistrate în contul "6582 Donații..." rulajul debitor al acestui cont fiind, la ...2004, de ... RON, respectiv ... RON și nu ... RON cât rețin organele de control prin Raportul de Inspecție Fiscală.

În aceste condiții petenta susține că impozitul pe profit determinat este de ... RON. Cheltuielile cu sponsorizarea deductibile fiscal sunt de ... RON, rezultând un impozit pe profit aferent anului 2004 de ... RON, societatea efectuând viramente cu destinația impozit pe profit 2004 în sumă de ... RON, astfel că obligația suplimentară este de ... RON și nu de ... RON, cât eronat au determinat organele de control că sarcină de plată.

Societatea arată că nu mai datorează nici dobânzile în sumă de ... RON și penalitățile de ... RON calculate fără bază legală.

I.1.2 Cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitate pentru care nu există documente justificative, potrivit balanței de verificare, în luna septembrie în contul 6018 "cheltuieli cu alte materiale consumabile" s-a înregistrat suma de ... RON ce reprezintă contravaloarea tichetelor de masă acordate în condiții legale salariaților, înregistrate la achiziție potrivit Legii nr. 82/1991 în contul 5328 "Alte valori", iar ulterior pe baza documentelor justificative, distribuite salariaților, au fost trecute pe contul de cheltuieli,

determinarea impozitului pe profit în sumă de ... RON aferent trimestrului III 2005 fiind lipsită de temeinicie fiscală.

I.1.3 Petenta arată că **trecerea pe cheltuieli a perisabilităților** în valoare de ... ROL s-a făcut în condițiile respectării art. 9 alin. 6 din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit și a HG nr. 1569 / 2002 pentru aprobarea Normelor privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, în sensul că perisabilitățile în sumă de ... ROL au fost aprobate de administratorul societății la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi cu ocazia inventarierii la ...2003.

Astfel, potrivit inventarierii stocului faptic au rezultat diferențe cantitative și valorice în sumă totală de ... ROL. Desfacerea de mărfuri la care limita de perisabilitate, pe cele trei faze: de transport, depozitare și desfacere cu amănuntul, este mai mare de 1,0 % așa cum rezultă din Normele privind limitele legale de perisabilități la mărfuri în procesul de comercializare (Anexa nr. 1) a fost numai pe 6 luni din anul 2003 (...-...2003) de ... ROL, astfel că numai pe 6 luni agentul economic avea dreptul la perisabilități legale de ... ROL.

În aceste condiții, înregistrarea unor cheltuieli cu perisabilitățile pe tot anul 2003 în valoare de ... lei este legală, determinarea impozitului pe profit aferent anului 2003 ca obligație suplimentară de ... RON, ... RON dobânzi și ... RON penalități de întârziere, fiind făcută cu încălcarea prevederilor art.9 alin.6 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

I.1.4 Determinarea veniturilor neînregistrate din vânzarea mărfurilor prin operațiuni de achitare cu card în sumă de ... RON s-a făcut prin situarea organelor de control în eroare în ce privește modul de decontare (ca instrument de plată) a mărfurilor vândute prin casieria unității și evidențierea vânzărilor zilnice prin Raportul de gestiune, monetare și registrul de casa. În fapt, agentul economic, așa cum rezultă din structura monetarelor zilnice a evidențiat vânzările achitate cu card, astfel că încasarea prin contul bancar nu are legătura ca funcționalitate și conținut economic cu contul de venituri din vânzarea mărfurilor cu amănuntul, decontate prin CARD. În condițiile eronat reținute prin actul de control, veniturile în sumă totală de ... lei au fost determinate ca baza de impunere, atât de agentul economic la perioadele când s-au efectuat operațiunile comerciale, cât și de organele de inspecție prin Raportul de inspecție contestat. Impozitul suplimentar în sumă de ... RON stabilit ca obligație suplimentară este fără corespondent legal în prevederile Legii Contabilității nr.82/1991.

I.1.5 Cu privire la determinarea cheltuielilor privind vânzarea mărfurilor, petenta susține că organele de inspecție determină pentru anul 2003 prin anexa nr.9 la procesul verbal costuri înregistrate în plus pe cheltuielile cu marfa în sumă de ... RON prin calcularea costului legal al cheltuielilor cu marfa vândută în anul 2003 de ... RON. În evidența contabilă, costul mărfii vândute înregistrat la 31.12.2003 este, potrivit balanței de

verificare, ... RON și nu ... RON cât au luat în considerare organele de inspecție fiscală.

În anul 2003 în evidența contabilă s-au înregistrat costuri mai mici aferente mărfurilor vândute, potrivit balanței de verificare la ...2003 și determinărilor făcute în anexa nr.9 la procesul verbal cu ... RON, cheltuieli ce au influență și în anul 2004 când organul de control determina legal costuri aferente mărfurilor vândute înregistrate în plus cu ... RON. Față de cele constatate mai sus, rezultă că stabilirea creanței fiscale ca obligație suplimentară privind impozitul pe profit cu ... RON, din care ... RON aferent anului 2003 și ... RON aferent anului 2004 este nelegală, situație în care se află și dobânzile în sumă de ... RON și penalități de ... RON.

I.1.6 Petenta susține că organele fiscale stabilesc în mod eronat influențe privind impozitul pe profit în anul 2005, rezultate dintr-o interpretare aleatorie a veniturilor realizate din prelucrarea materiei prime, fără să ia în considerare modul de înregistrare a producției rezultate, atât ca marfă cât și ca produs finit, cât și a modului de valorificare, atât prin desfacere cu amănuntul cât și EN GROS. Neîntocmirea unor documente comune justificative referitoare la rezultatul prelucrării cât și la modul de valorificare nu poate conduce la stabilirea unor influențe fiscale.

Așa cum rezultă din cele de mai sus, determinarea bazei de impunere și stabilirea impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... RON și ... lei majorări s-a făcut prin neluarea în considerare a tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere, respectiv prin neluarea în considerare a cheltuielilor cu marfa înregistrate în anul 2003, diminuate față de cele legale cu ... RON, cu influență și în anul 2005, respectiv pe toată perioada de prescripție. Suma de ... RON și ... RON stabilită ca și creanța fiscală este lipsită de temeinicie legală, atât în ceea ce privește dreptul contabil cât și dreptul fiscal.

I.2 Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

I.2.1 Potrivit art.9 alin.6 din Legea 414 / 2002 sunt deductibile la calculul profitului impozabil perisabilitățile în limitele prevăzute de normele aprobate prin HG. Potrivit art. 11 din HG 1569 / 2002 numai pierderile și scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Ori, așa cum s-a arătat la capitolul privind impozitul pe profit cheltuielile cu perisabilitățile în sumă de ... RON sunt deductibile fiscal în luna decembrie 2003 (respectiv ... RON), astfel că suma de ... RON stabilită ca obligație suplimentară nu are baza legală.

Susținerea organelor de control privind nelegalitatea transferului din contul de mărfuri în contul de materiale a sumei de ... RON este nelegală, în condițiile necesității cheltuielilor de exploatare a spațiului comercial. Neîntocmirea jurnalului privind consumurile și alte ieșiri de stocuri prevăzută în Ordinul MFP 1850 / 2004 nu poate conduce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... RON, în condițiile în

care organele de control, în contradicție cu prevederile art.64 alin.2 din OG 92 / 2003, nu au motivat îndeplinirea condițiilor prevăzute de Legea nr. 345 / 2002 și 571 / 2003 pentru impunerea suplimentară privind TVA în sumă de ... RON, respectiv nu au stabilit scopurile care nu au legătură cu activitatea economică a SC X SRL Hunedoara și pentru care s-au utilizat materialele în sumă de ... RON.

I.2.2 Așa cum rezultă din evidența analitică a contului de furnizori în luna septembrie 2005 unitatea a achiziționat bunuri de natura imobilizărilor de la SC Q SRL ... în baza facturilor fiscale ... / ...2005 și ... / ...2005 în valoare totală de ... RON, din care TVA ... RON. În baza de impunere, respectiv decontul TVA întocmit pentru luna septembrie 2005, pe baza evidenței analitice a contului de furnizori și potrivit balanței de verificare, la pct.8 din Decontul de TVA a fost cuprinsă ca achiziție de bunuri numai factura ... / ...2005, astfel că societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru TVA-ul consemnat în factura ... / ...2005 în sumă de ... RON (valoarea facturii fiind de ... RON).

În aceste condiții, TVA stabilită ca obligație suplimentară la cap.3.2.2, 3.2.3, 3.2.4, 3.2.5 nu mai are obiect, aceasta fiind compensată prin regularizare cu TVA în sumă de ... RON pentru care nu s-a exercitat drept de deducere, așa cum rezultă din evidența analitică a contului 401 " Furnizori " luna septembrie.

II. În baza prevederilor Titlului VII din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la o inspecție fiscală generală la **SC X SRL** .

Perioada supusă verificării a fost ...2003 – ...2005.

II.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... RON și majorările de întârziere de ... RON

II.1.1. Cu privire la modul de determinare a impozitului pe profit aferent profitului fiscal înregistrat la sfârșitul anului 2004

La ...2004 SC X SRL a calculat și înregistrat eronat impozitul pe profit aferent profitului fiscal reflectat în evidența contabilă.

... lei dobânzi, penalități de întârziere și amenzi;

Conform evidenței contabile proprii, profitul net este de ... lei, iar cheltuielile nedeductibile fiscal înregistrate la această dată sunt în suma totală de ... lei, astfel:

- ... lei dobânzi, penalități de întârziere și amenzi ;
- ... lei cheltuieli cu impozitul pe profit;
- ... lei cheltuieli cu sponsorizările.

Conform reglementărilor din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal s-a determinat profitul impozabil de ... lei prin însumarea cheltuielilor nedeductibile fiscal de ... lei cu profitul net de ... lei. Impozitul pe profit aferent

este de ... lei calculat prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil. Cheltuielile de sponsorizare deductibile fiscal sunt de ... lei (calculate prin aplicarea ponderii de 20% asupra impozitului pe profit datorat), suma care se scade din impozitul pe profit datorat. La 31.12.2004 SC X SRL datorează impozit pe profit de ... lei, cu ... lei mai mult decât impozitul pe profit înregistrat în evidența contabilă și în declarația privind impozitul pe profit.

Pentru nevirarea sumei de ... lei la termenul legal prevăzut la art.34 alin. 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, s-au calculat dobânzi, majorări și penalități de întârziere în conformitate cu art. 115, 116, 120 și 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală în suma de ... lei (anexa 3) astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

II.1.2. Cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitate pentru care nu există documente justificative

În luna februarie 2003 s-a constatat că a fost înregistrată, fără a avea la bază document justificativ, suma de ... lei ron (... lei rol) cheltuieli cu servicii prestate de terți.

În luna septembrie 2005 în contul de cheltuieli materiale s-a înregistrat suma de ... lei ron.

Din actele puse la dispoziția inspectorilor fiscali și din răspunsurile la întrebările 1 și 5, prezentate în Nota Explicativă (anexa 29) rezultă că nu au fost găsite documente justificative pentru aceste operațiuni.

Conform prevederilor legale, cu sumele înregistrate pe cheltuieli cu serviciile efectuate de terți pentru care nu există documente justificative s-a majorat profitul impozabil, iar prin aplicarea cotei de 25%, respectiv 16% în anul 2005, rezultă impozit pe profit suplimentar aferent trim. I al anului 2003 și trim III al anului 2005, astfel:

- ... lei aferent trim. I 2003;
- ... lei aferent trim.III 2005.

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar de 6.... lei la termenul legal prevăzut de art. 20 alin. 1 și 3 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și art. 34 alin. 1 și 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, s-au calculat dobânzi, majorări și penalități de întârziere în conformitate cu art. 115, 116, 120 și 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală în suma de ... lei (anexa 4) astfel:

- ... lei dobânzi / majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

II.1.3. Cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitate cu perisabilitățile pentru care nu există documente justificative

In luna decembrie 2003 s-a inregistrat in contabilitate in contul 6588 PER "cheltuieli cu perisabilitatile" suma de ... lei (ROL).

Din documentele puse la dispozitie si din anexa atasata la raspunsul dat la intrebarea 2 din Nota Explicativa (anexa 29), nu rezulta faptul ca aceste cheltuieli inregistrate cu marfa :

- sunt determinate in baza legislatiei in vigoare cu privire la determinarea perisabilitatilor in limitele prevazute de legislatie;
- nu sunt aferente lipsurilor in gestiune datorate neglijentei sau sustragerii sau alte cauze imputabile .

Conform prevederilor legale, cu suma de ... lei inregistrata pe cheltuieli cu perisabilitatile pentru care nu exista documente justificative din care sa rezulte modul de determinare a acestora, respectiv incadrarea ca deductibile fiscal, s-a majorat profitul impozabil. Prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil stabilit suplimentar, rezulta impozit pe profit suplimentar aferent anului fiscal 2003 de ... lei .

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar de ... lei la termenul legal prevazut la art. 20 alin. 1 si 3 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de intarziere in conformitate cu art. 115, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala in suma de ... lei (anexa 5) astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;

II.1.4. Cu privire la sumele încasate din vânzarea mărfurilor prin operațiuni POS și neînregistrate în contabilitate ca venituri

In perioada verificata, societatea a incasat contravaloarea mărfurilor vandute, atât in numerar, cat si prin contul curent la banca, prin operațiuni POS - de achitare cu card. In mod greșit o parte din veniturile incasate in suma totala de ... lei (anexa 6) nu au fost inregistrate in evidenta contabila, astfel:

- ... lei in anul 2003;
- ... lei in anul 2004;
- ... lei in anul 2005.

Conform art. 2 din OUG 28/1999 republicata, privind utilizarea caselor de marcat, agenții economici nu sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale pentru vânzările de bunuri și prestările de servicii care nu se încasează integral cu numerar și/sau substitute de numerar si pentru vânzările de bunuri și prestările de servicii care nu se încasează integral în momentul livrării bunului sau prestării serviciului.

Conform prevederilor legale, cu suma de ... lei in anul 2003, ... lei in anul 2004 si ... lei in anul 2005 neinregistrata ca venit realizat din vânzarea mărfurilor s-a majorat profitul impozabil aferent anului 2003, 2004 si 2005. Prin aplicarea cotei de 25%, respectiv 16% in anul 2005, asupra profitului impozabil stabilit suplimentar, rezulta impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei (anexa 6), astfel:

- ... lei aferent anului 2003;
- ... lei aferent anului 2004;
- ... lei aferent anului 2005.

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar de ... lei la termenul legal prevăzut la art. 20 alin I si 3 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit si art. 34 alin I si 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de întârziere in conformitate cu art 12, 13, 14 din O.G. 61/2002 si cu art. 115, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala in suma de ... lei (anexa 7) astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;

II.1.5. Cu privire la determinarea cheltuielilor privind vânzarea mărfurilor

In perioada verificata, in evidenta contabila au fost reflectate eronat cheltuielile cu vânzarea mărfurilor, astfel:

- in anul 2003 cu ... lei mai mult decât cele rezultate urmare controlului;
- in anul 2004 cu ... lei mai mult decât cele rezultate in urma controlului;
- In anul 2005 cu ... lei mai puțin decât cele rezultate in urma controlului

La determinarea costului mărfurilor vândute s-a ținut cont de veniturile constatate suplimentar din vânzarea mărfurilor, incasate in banca prin operațiuni POS, diminuate cu TVA colectata, sume a căror constatare a fost detaliata la subcapitolele 3.1.5., 3.1.6., 3.1.7, astfel:

- ... lei in anul 2003;
- ... lei in anul 2004;
- ... lei in anul 2005.

Determinarea costului mărfurilor vândute s-a făcut prin diminuarea veniturilor realizate din vânzarea mărfurilor cu suma absoluta aferenta adaosului mediu aferent mărfurilor vândute, astfel:

- ... lei - costul mărfii vândute in anul 2003;
- ... lei - costul mărfii vândute in anul 2004;
- ... lei - costul mărfii vândute in anul 2005.

In evidenta contabila s-au înregistrat următoarele costuri aferente mărfurilor vândute, astfel:

- ... lei in anul 2003, cu ... lei mai mult decât cele constatate in urma controlului;
- ... lei in anul 2004 cu ... lei mai mult decât cele constatate in urma controlului;
- ... lei in anul 2005 cu ... lei mai puțin decât cele constatate in urma controlului.

Cu sumele înregistrate in plus pe cheltuieli cu marfa de ... lei in anul 2003 si ... lei în anul 2004 s-a majorat profitul fiscal aferent. Prin aplicarea

cotei de 25%, asupra profitului impozabil stabilit suplimentar in anul 2003 si 2004, rezulta impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei , astfel:

- ... lei aferent anului 2003;
- ... lei aferent anului 2004.

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar de ... lei la termenul legal prevăzut la art. 20 alin I si 3 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit si art. 34 alin I si 6 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de intarziere in conformitate cu art 12, 13, 14 din O.G. 61/2002 si cu art.I 15, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala in suma de ... lei , astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;

II.1.6. Cu privire la costul materiei prime aferent producției realizate in luna decembrie 2005

In luna decembrie 2005 s-a înregistrat in contabilitate producția realizata in suma totala de ... lei . In evidenta contabila, producția realizata a fost înregistrata ca vânduta in totalitate, veniturile aferente producției vândute fiind de ... lei . Costul materiei prime înregistrat in contul de cheltuieli cu materia prima este de ... lei , cu ... lei mai mare decât veniturile realizate din producția vanduta.

Cu suma de ... lei reprezentând venituri din producția realizata si nereflectata in contabilitate, s-a majorat profitul fiscal aferent anului 2005.

Prin aplicarea cotei de 16%, asupra profitului impozabil stabilit suplimentar la 31.12.2005, rezulta impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei .

Pentru nevirarea impozitului pe profit stabilit suplimentar de ... lei la termenul legal s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de întârziere in conformitate cu art. 115, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, in suma de ... lei.

II. 2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

II. 2.1.Cu privire la TVA aferent lipsurilor in gestiune

In luna decembrie 2003 s-a înregistrat in contabilitate in contul 6588 PER “cheltuieli cu perisabilitatile” suma de ... lei (ROL).

Din documentele puse la dispoziție si din anexa atașata la răspunsul dat la intrebarea 2 din Nota Explicativa, nu rezulta modul dedeterminare a valorii perisabilitatilor.

Pentru suma de ... lei aferenta lipsurilor in gestiune, înregistrata pe cheltuieli cu perisabilitatile, pentru care nu exista documente justificative din care sa rezulte modul de determinare a acestora si pentru suma de ... lei

reprezentând materiale scoase din gestiunea de mărfuri și înregistrate în contul de materiale fără document justificativ, s-a colectat TVA. Prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei înregistrate pe cheltuieli cu perisabilitățile, rezulta TVA colectată de ... lei și prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei înregistrate în contul de materiale, rezulta TVA colectată de ... lei .

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de ... lei și ... lei la termenul legal s-au calculat dobânzi, majorări și penalități de întârziere în conformitate cu art.115, 116, 120 și 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală în suma de ... lei (anexa 21) astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA ;

II.2.2. Cu privire la constatările din cap. 3.2.2, 3.2.3, 3.2.4, 3.2.5:

Cu privire la sumele încasate din vânzarea mărfurilor prin operațiuni POS, neînregistrate în contabilitate ca venituri, pentru care societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată (cap. 3.2.2.)

În perioada verificată, societatea a încasat contravaloarea mărfurilor vândute atât în numerar, cât și prin contul curent la banca prin operațiuni POS – de achitare cu card. În mod greșit o parte din veniturile încasate în suma totală de ... lei nu au fost înregistrate în evidența contabilă, astfel:

- ... lei în anul 2003;
- ... lei în anul 2004;
- ... lei în anul 2005.

În perioada februarie - aprilie 2003, SC X SRL, a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă, ca venituri din dobânzi bancare, sumele provenite din vânzarea mărfurilor, încasate prin banca prin operațiuni POS (achitare cu card), în suma totală de ... lei .

Aceste venituri au fost realizate din vânzarea mărfurilor și pentru suma încasată care trebuia să fie reflectată în evidența contabilă ca venit din vânzarea mărfurilor s-a colectat TVA.

În perioada mai 2003 - iulie 2005, SC X SRL, a înregistrat, în mod eronat, în evidența contabilă, ca venituri din vânzarea mărfurilor, sumele integral încasate prin banca, prin operațiuni POS (achitare cu card), în suma totală de ... lei , (anexele 12, 13, 14), astfel:

- ... lei ron în 2003;
- ... lei ron în 2004;
- ... lei ron în 2005.

Veniturile realizate din vânzarea mărfurilor încasate prin operațiuni POS, sunt sumele încasate diminuate cu TVA colectată. În evidența contabilă, în mod eronat nu a fost reflectată taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor vânzări.

Astfel, s-a stabilit suplimentar TVA de plată prin aplicarea cotei de 15.966 %, asupra sumelor totale încasate din livrarea mărfurilor, astfel:

- ... lei în anul 2003;
- ... lei în anul 2004 ;
- ... lei în anul 2005 .

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adăugata stabilita suplimentar de ... lei la termenul legal s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de întârziere in conformitate cu art 12, 13, 14 din O.G. 61/2002 si cu art. 115, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala in suma de ... lei , astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de intarziere aferente impozitului pe profit;

Cu privire la TVA dedus eronat de pe facturi emise pe numele altor persoane (cap. 3.2.3.)

In perioada verificata SC X SRL in mod greșit a dedus TVA in scris in documente emise pe numele altor persoane, respectiv SC C SRL ..., in suma totala de ... lei .

Aferent fiecărei perioade in care societatea a exercitat nelegal dreptul de deducere a TVA s-a majorat TVA de plata cu suma totala de ... lei . Pentru nevirarea taxei pe valoarea adăugata stabilita suplimentar, de ... lei la termenul legal s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de intarziere in conformitate cu art. 115, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala in suma de ... lei astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente TVA;
- ... lei penalități de intarziere aferente TVA;

Cu privire la taxa pe valoarea adăugata dedusa eronat de pe documente prezentate in copie (cap. 3.2.4.)

In jurnalul de cumpărări aferent lunii ianuarie 2004 a fost înregistrata copia facturii nr. .../...2004, emisa de SC E SA ..., in suma totala de ... lei din care suma de ... lei TVA deductibil.

In conformitate cu prevederile art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct 51 (1) din H.G. 44/2004, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal.

Astfel, s-a stabilit suplimentar TVA de plata de ... lei reprezentând TVA fără drept de deducere din documentele prezentate in copie.

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adăugata stabilita suplimentar de ... lei la termenul legal s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de întârziere in conformitate cu art. 115, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala in suma de ... lei , astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei penalități de intarziere aferente TVA .

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA de pe facturi emise de neplatitori de TVA (cap. 3.2.5.)

In luna ianuarie 2004 SC X SRL a dedus, în mod eronat, TVA in suma totala de ... lei , aferenta facturilor emise de o societate neplatitoare de TVA, respectiv SC C SRL

Pentru acest fapt, s-a majorat TVA de plata cu suma totala de ... lei .

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adăugata stabilit suplimentar de ... lei la termenul legal s-au calculat dobânzi, majorări si penalități de intarziere in conformitate cu art 12, 13, 14 din O.G. 61/2002 si art.115, 116, 120 si 121 din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala in suma de ... lei , astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente TVA;
- ... lei penalități de intarziere aferente TVA;

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, avându-se în vedere motivațiile contestatoarei, constatările organelor de control, precum și actele normative invocate, în raport cu perioada supusă verificării, se rețin următoarele :

SC X SRL , cu sediul social în municipiul ..., str. ..., nr. ..., înmatriculată la ORC al județului Hunedoara sub numărul ..., având CUI ..., reprezentată de dl. ... în calitate de administrator.

III. 1 Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... RON și majorările de întârziere de ... RON cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit modul de fundamentare a impozitului pe profit de in suma totala de ... lei si a majorărilor de întârziere de ... lei

Modul de fundamentare a impozitului pe profit în sumă totală de ... lei și a majorărilor de întârziere de ... lei ron nu contravine prevederilor legale invocate de petentă, organele de control respectând :

- Legea 414/2002 privind impozitul pe profit;
- Legea 571/2003 privind Codul Fiscal;
- Legea Contabilității nr. 82/1991 republicata.

Decizia de impunere nr. ... / ... 2006 prin care s-au stabilit obligații suplimentare este motivată prin descrierea detaliata în subcapitolul "**Motivul de fapt**" a situațiilor, documentelor și evidențelor contabile prezentate de contribuabil în perioada efectuării controlului și care au condus la stabilirea de obligații suplimentare la bugetul de stat.

III.1.1 Cu privire la modul de determinare de către organele fiscale a obligației suplimentare privind impozitul pe profit aferent anului 2004 în sumă de ... lei, ... lei dobânzi și ... lei penalități, impozit pe profit stabilit urmare a unor cheltuieli nedeductibile fiscal privind sponsorizarea cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli sunt sau nu deductibile, în condițiile în care societatea nu invocă motivele de drept precum și dovezile pe care să se întemeiază deductibilitatea acestei sume.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2004 **SC X SRL** a calculat și înregistrat eronat impozitul pe profit aferent profitului fiscal reflectat în evidența contabilă.

Conform evidenței contabile profitul net este de ... lei, iar cheltuielile nedeductibile fiscal înregistrate la această data sunt în sumă totală de ... lei, astfel:

- ... lei dobânzi, penalități de întârziere și amenzi;
- ... lei cheltuieli cu impozitul pe profit;
- ... lei cheltuieli cu sponsorizările.

Organele de inspecție au precizat faptul că petenta a depus declarația privind impozitul pe profit, înregistrată la AFP Hunedoara sub nr. ... / ...2005 incompletă fiind reflectat profitul net de ... lei și impozitul pe profit de ... lei. În declarația privind impozitul pe profit nu au fost înscrise cheltuielile nedeductibile fiscal aferente anului 2004 și nici veniturile nefiscale sau sume deduse urmarea aplicării unor facilități fiscale.

În drept, conform art. 19 și art.21 alin. (4) lit. a) b) și p) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, se prevede:

„CAP. 2 Calculul profitului impozabil

ART. 19 Reguli generale

(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.

...

ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.(...)

p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii.

Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor legii privind sponsorizarea și ale legii bibliotecilor, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt în limita a 3 la mie din cifra de afaceri;**
- 2. nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat."**

Susținerea petentei că organele de inspecție, fără să concretizeze cu documente justificative, au determinat o obligație privind impozitul pe profit aferentă anului 2004 în sumă de ... RON, prin luarea în considerare a unor cheltuieli nedeductibile fiscal privind sponsorizarea în sumă de ... RON, care nu apar înregistrate în soldul contului "6582 Donații..." rulajul debitor al acestui cont fiind la 31.12.2004 de 49.880.000 RON, respectiv ... RON și nu ... RON cât rețin organele de control prin Raportul de Inspecție Fiscală, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât cheltuielile cu sponsorizările așa cum s-a precizat și în raportul de inspecție fiscală sunt în sumă totală de ... lei și nu de ... lei . Aceste cheltuieli au fost înregistrate în cursul anului 2004 și în contul 658.2 (suma de ... lei) dar și în contul 623, 6231 și 6232, în conformitate cu evidența contabilă, respectiv notele contabile de operațiuni puse la dispoziție de contribuabil organelor de inspecție fiscală.

De asemenea afirmația petentei că impozitul pe profit determinat este de ... RON, iar cheltuielile cu sponsorizarea deductibile fiscal sunt de ... RON, rezultând un impozit pe profit aferent anului 2004 de ... RON, societatea efectuând viramente cu destinația impozit pe profit 2004 în sumă de ... RON, astfel că obligația suplimentară este de ... RON și nu de ... RON, cât eronat au determinat organele de control că sarcină de plată, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât modul de determinare a impozitului pe profit în sumă de ... lei, dobânzi de ... lei și penalități de ... lei s-a făcut corect de către organele de control, ținându-se cont de toate documentele justificative și evidentele contabile puse la dispoziție de contribuabil astfel:

- sumele achitate cu titlu de impozit pe profit în anul 2004, enumerate în contestație, se referă la impozitul pe profit constituit și înregistrat de societate în trim. III, IV din anul 2003 și trim. I și II 2004 și nu la obligațiile determinate suplimentar; conform evidenței contabile la finele perioadei verificate nu rezultă că societatea a virat mai mult impozit pe profit decât a constituit ca obligație de plată, impozitul pe profit la 31.12.2005 fiind de plată în suma de ... lei așa cum s-a menționat și în cap. 3.1. din raportul de inspecție fiscală.

Menționăm că prin contestația formulată nu sunt prezentate **dovezile pe care să se întemeieze deductibilitatea acestor sume .**

ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 176 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ **ART. 176 Forma și conținutul contestației**

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

... c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

În concluzie, conform reglementarilor specificate s-a determinat profitul impozabil de ... lei determinat prin însumarea cheltuielilor nedeductibile fiscal de ... lei cu profitul net de ... lei. Impozitul pe profit aferent este de ... lei calculat prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil. Cheltuielile de sponsorizare deductibile fiscal sunt de ... lei (calculate prin aplicarea ponderii de 20% asupra impozitului pe profit datorat) suma care se scade din impozitul pe profit datorat. La 31.12.2004 **SC X SRL** datorează impozit pe profit de ... lei, cu ... lei mai mult decât impozitul pe profit înregistrat în evidența contabilă și în declarația privind impozitul pe profit.

În consecință, pentru aceste cheltuieli nedeductibile fiscal, care au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 34 alin. (6) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„ (6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.”

coroborat cu art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

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

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :**

- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar;

III.1.2. Cu privire la cheltuielile înregistrate in contabilitate pentru care nu exista documente justificative cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli pot fi admise în condițiile în care societatea nu prezentat nici cu ocazia controlului și nici la conestatie documente care sa justifice suma înregistrata pe cheltuieli, nu invocă motivele de drept precum și dovezile pe care să se întemeiază deductibilitatea acestei sume.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2003 a fost operată in contabilitate, fără a avea la baza document justificativ, suma de ... lei , cheltuieli cu servicii prestate de terți.

În luna septembrie 2005, în contul de cheltuieli materiale s-a înregistrat suma de ... lei .

Din actele puse la dispoziția inspectorilor fiscali și din răspunsurile la întrebările 1 și 5, prezentate in Nota Explicativă rezultă că nu au fost găsite documente justificative pentru aceste operațiuni.

Organele de inspecție fiscală, conform prevederilor legale, cu sumele înregistrate pe cheltuieli cu serviciile efectuate de terți pentru care nu exista documente justificative, au majorat profitul impozabil, iar prin aplicarea cotei de 25%, respectiv 16% în anul 2005, rezultă impozit pe profit suplimentar aferent trim. I al anului 2003 si trim III al anului 2005, astfel:

- ... lei aferent trim. I 2003;
- ... lei aferent trim.III 2005.

În drept, potrivit art. 9 alin. 7 lit. j) din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, se prevede:

“ Art. 9

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”,

respectiv art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal care arată:

“ Art. 21

(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;”

Conform art. 7 din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, se arată :

„CAP. 2 Determinarea profitului impozabil

ART. 7

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”,

și art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

„CAP. 2 Calculul profitului impozabil

ART. 19 Reguli generale

(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.”

Conform art. 2 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit , se prevede:

„ ART. 2

(1) Cota de impozit pe profit este de 25%, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”,

iar începând cu anul 2005, conform art. 17 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, se arată :

„ ART. 17 Cotele de impozitare

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%,

Susținerea petentei că potrivit bilanței de verificare, în luna septembrie, în contul 6018 "cheltuieli cu alte materiale consumabile" s-a înregistrat suma de ... RON ce reprezintă contravaloarea tichetelor de masă acordate în condiții legale salariaților, înregistrate la achiziție potrivit Legii nr. 82/1991 în contul 5328 "Alte valori", iar ulterior pe baza documentelor

justificative, distribuite salariaților, au fost trecute pe contul de cheltuieli, determinarea impozitului pe profit în sumă de ... RON aferent trimestrului III 2005 fiind lipsită de temeinicie fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în răspunsul la întrebarea nr. 5 din Nota explicativă (anexa 29 la RIF) dată de dl. ... nu există nici un indiciu cu privire la documentele justificative aferente înregistrării în contul de cheltuieli materiale a sumei de ... lei , contribuabilul lăsând spațiul alocat răspunsului necompletat.

De asemenea la finele anului 2005, societatea avea angajați un număr de ... de persoane; în cazul în care (așa cum afirmă agentul economic) suma de ... lei ar reprezenta contravaloarea tichetelor de masa acordate salariaților în condiții legale, suma maximă ar fi fost inferioară celei afirmate de contestatoare, chiar în condițiile în care toți cei ... salariați ar fi lucrat întreaga lună; or contestatoarea nu a prezentat nici cu ocazia controlului și nici la contestație, documente care să justifice suma înregistrată pe cheltuieli.

Agentul economic, ar fi trebuit să prezinte, ca document justificativ al sumei înregistrate pe cheltuieli, tabelul nominal cu salariații care au beneficiat de tichete de masă, tabel ce nu a fost prezentat cu ocazia controlului și nici cu ocazia contestației.

De asemenea , organele de inspecție au precizat faptul că petenta nu a contestat suma de ... lei impozitul pe profit și accesoriile aferente.

În drept, ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art. 176 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ **ART. 176 Forma și conținutul contestației**

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

... c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin **ORDINUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că :

„**2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

În concluzie, conform reglementărilor specificate, cu sumele înregistrate pe cheltuieli cu serviciile efectuate de terți pentru care nu exista documente justificative s-a majorat profitul impozabil, iar prin aplicarea cotei de 25%, respectiv 16% în anul 2005, rezultă impozit pe profit suplimentar aferent trim. I al anului 2003 și trim III al anului 2005, astfel:

- ... lei aferent trim. I 2003;
- ... lei aferent trim.III 2005.

În consecință, pentru aceste cheltuieli nedeductibile fiscal, care au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de 6.... lei , contestația va fi respinsă ca neîntemeiată, nemotivată și nesusținută**

cu documente.

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... lei , în conformitate cu prevederile art. 34 alin. (6) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„ (6) **Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.**”

coroborat cu art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

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

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„**ART.120 Penalități de întârziere**

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi**

respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :

... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,

... lei – penalități impozit pe profit suplimentar;

III.1.3. Cu privire la cheltuielile înregistrate în contabilitate cu perisabilitățile pentru care nu există documente justificative, cauza supusă soluționării este dacă aceste cheltuieli pot fi admise în condițiile în care societatea nu prezentat nici cu ocazia controlului și nici la contestație documente care să justifice suma înregistrată pe cheltuieli, nu invocă motivele de drept precum și dovezile pe care să se întemeiază deductibilitatea acestei sume.

În fapt, organele de control au constatat că în luna decembrie 2003 s-a înregistrat în contabilitate în contul 6588 PER "cheltuieli cu perisabilitățile" suma de ... lei.

Conform art.9 alin.(6) din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, se arată :

"Sunt deductibile la calculul profitului impozabil:

b) perisabilitățile, în limitele prevăzute în normele aprobate prin hotărâre a Guvernului, care se vor elabora în termen de 90 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei legi.

În conformitate cu art. 2, art. 6 – 8 și art. 11 din HOTĂRÂREA GUVERNUL ROMÂNIEI nr. 1569 / 2002 pentru aprobarea Normelor privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, se arată :

„ ART. 2

Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse de alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

ART. 6

Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

ART. 7

Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.

ART. 8

Aceleași limite maxime de perisabilitate se acordă și pentru mărfurile din stoc."

ART. 11

Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Conform art. 9 alin.(7) lit. f) din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit, se arată :

„(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

f) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli;”

Susținerea petentei că trecerea pe cheltuieli a perisabilităților în valoare de ... ROL s-a făcut în condițiile respectării art. 9 alin. 6 din Legea nr. 414 / 2002 privind impozitul pe profit și a HG nr. 1569 / 2002 pentru aprobarea Normelor privind limitele legale de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, în sensul că perisabilitățile în sumă de ... ROL au fost aprobate de administratorul societății la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi cu ocazia inventarierii la 31.12.2003, potrivit inventarierii stocului faptic rezultând diferențe cantitative și valorice în sumă totală de ... ROL, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece contestatarul nu este consecvent în ceea ce privește valoarea lipsurilor constatate cu ocazia inventarierii, respectiv:

- ... lei rol reprezintă valoarea perisabilităților "la nivelul cantităților efective constatate ca pierderi cu ocazia inventarierii la 31.12.2003";
- ... lei rol reprezintă diferențele cantitative și valorice constatate ca pierderi cu ocazia inventarierii la aceeași data.

Nu a fost prezentat, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici cu ocazia contestării actului de control, nici un calcul din care să rezulte faptul că perisabilitățile înregistrate de societate au fost stabilite așa cum este prevăzut în art. 6 din Normele privind perisabilitățile aprobate prin HG 1569/2002 prin care se precizează că: "perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare."

Limitele maxime de perisabilitate prevăzute de Normele privind perisabilitățile aprobate prin HG 1569/2002 sunt date în Tabelul I pe grupe de produse, mod de ambalare și funcție de locul unde s-a produs efectiv pierderea (transport, depozit, desfacere) și majoritatea sunt sub nivelul eronat înscris în contestație de 1%.

În concluzie, conform reglementărilor specificate, cu sumele înregistrate pe cheltuieli cu perisabilitățile pentru care nu exista documente justificative din care să rezulte modul de determinare a acestora, respectiv încadrarea ca deductibile fiscal, s-a majorat profitul impozabil. Prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil stabilit suplimentar, rezulta impozit pe profit suplimentar aferent anului fiscal 2003 de ... lei .

În consecință, pentru aceste cheltuieli nedeductibile fiscal, care

au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei , contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... lei , în conformitate cu prevederile art. 20 alin. (1) (3) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„CAP. 4 Plata și controlul impozitului pe profit

ART. 20

(1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României, a băncilor române și a sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozit. În acest scop profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului sau lunar, în cazul băncilor.

(3) Contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin. (2), au obligația să plătească în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV, până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pe trimestrul III, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanțul contabil să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.”

coroborat cu art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

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

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea

produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :**

- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar;

III.1.4. Cu privire la sumele încasate din vânzarea mărfurilor prin operațiuni POS și neînregistrate în contabilitate ca venituri cauza supusă soluționării este dacă organele de control în mod legal au majorat profitul impozabil aferent anului 2003, 2004 și 2005 cu sumele neînregistrată ca venit realizat din vânzarea mărfurilor prin operațiuni POS.

În fapt, organele de inspecție fiscală, în perioada verificată, au constatat că societatea a încasat contravaloarea mărfurilor vândute, atât în numerar, cât și prin contul curent la banca, prin operațiuni POS - de achitare cu card. În mod greșit o parte din veniturile incasate în sumă totală de ... lei nu au fost înregistrate în evidența contabilă, astfel:

- ... lei în anul 2003;
- ... lei în anul 2004;
- ... lei în anul 2005.

Conform art. 1-2 din O.U.G. nr. 28/1999 republicată, privind utilizarea caselor de marcat, agenții economici sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale

ART. 1

(1) Agenții economici care efectuează livrări de bunuri cu amănuntul, precum și prestări de servicii direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale.

ART. 2

Se exceptează de la prevederile art. 1 alin. (1):

... r) vânzările de bunuri și prestările de servicii care nu se încasează integral cu numerar și/sau substitute de numerar;

s) vânzările de bunuri și prestările de servicii care nu se încasează integral în momentul livrării bunului sau prestării serviciului.

Conform precizărilor cuprinse în anexa I din Ordinul nr. 2055 / 1998 privind aplicarea corespunzătoare a HG 831/1997, se precizează :

„ANEXA 1

MONETAR (cod 14-50-61)

Formular cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare

Formularul este tipărit în carnete a câte 100 de file.

1. Servește ca:

- document justificativ pentru evidențierea la sfârșitul zilei a numerarului existent în casierie, corespunzător mărfurilor comercializate;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate;
- document justificativ pe baza căruia se predă numerarul încasat prin casă de către casier la casieria centrală a agentului economic.

Monetarul se utilizează pentru vânzarea mărfurilor cu amănuntul.

Potrivit reglementărilor în vigoare, în condițiile utilizării aparatelor de marcat electronice, suma înscrisă în monetar trebuie să coincidă cu suma din registrul de casă emis de aceste aparate, inclusiv cu suma înregistrată de mână în registrul de casă, în cazul defectării aparatelor de marcat electronice.

Valoarea înscrisă în monetar trebuie să corespundă valorii înscrise în raportul de gestiune.

2. Se întocmește în două exemplare de către casier, la sfârșitul zilei, prin inventarierea numerarului existent în casierie, pe categorii de bancnote și de monede.

3. Circulă:

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în registrul de casă (exemplarul 1);
- exemplarul 2 rămâne în carnet.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (ambele exemplare).

În ceea ce privește susținerea petentei că determinarea veniturilor neînregistrate din vânzarea mărfurilor prin operațiuni de achitare cu card în sumă de ... RON s-a făcut prin situarea organelor de control în eroare în ce privește modul de decontare (ca instrument de plată) a mărfurilor vândute prin casieria unității și evidențierea vânzărilor zilnice prin Raportul de gestiune, monetare și registrul de casa, încasarea prin contul bancar nu are legătura ca funcționalitate și conținut economic cu contul de venituri din vânzarea mărfurilor cu amănuntul, decontate prin CARD, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în toată perioada supusă controlului societatea a înregistrat ca venituri atât sumele încasate în numerar în registrul de casa, cât și sumele încasate prin contul curent la banca prin operațiuni POS, cu excepția sumei de ... lei omisa a fi înregistrată sau înregistrată eronat în contul de dobânzi.

Sumele încasate prin banca din operațiuni POS nu puteau fi înregistrate în același timp și în registrul de casa timp de 3 ani de zile consecutiv fără ca societatea să sesizeze măcar că faptic nu are în casierie numerarul care scriptic rezultă la finele zilei.

In concluzie, conform prevederilor legale, cu suma de ... lei în anul 2003, ... lei în anul 2004 și ... lei în anul 2005 neînregistrată ca venit realizat din vânzarea mărfurilor s-a majorat profitul impozabil aferent anului 2003, 2004 și 2005. Prin aplicarea cotei de 25%, respectiv 16% în anul 2005,

asupra profitului impozabil stabilit suplimentar, rezultă impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei , astfel:

- ... lei aferent anului 2003;
- ... lei aferent anului 2004;
- ... lei aferent anului 2005.

În consecință, pentru neînregistrarea ca venit realizat din vânzarea mărfurilor, care au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei , contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... lei , în conformitate cu prevederile art. 34 alin. (6) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„ (6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.”

coroborat cu art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

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

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea

produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :**

- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar;

III.1.5. Cu privire la determinarea cheltuielilor privind vânzarea mărfurilor cauză supusă soluționării este dacă organele de control au procedat corect la determinarea costului mărfurilor vândute, ținând cont de veniturile constatate suplimentar încasate prin bancă prin operațiuni POS, din vânzarea mărfurilor diminuate cu TVA colectată.

În fapt, organele de inspecție fiscală, în perioada verificată, au constatat că, în evidența contabilă au fost reflectate eronat cheltuielile cu vânzarea mărfurilor, astfel:

- în anul 2003 cu ... lei mai mult decât cele rezultate urmarea controlului;
- în anul 2004 cu ... lei mai mult decât cele rezultate în urma controlului;
- în anul 2005 cu ... lei mai puțin decât cele rezultate în urma controlului .

La determinarea costului mărfurilor vândute s-a ținut cont de veniturile constatate suplimentar încasate în banca prin operațiuni POS, din vânzarea mărfurilor diminuate cu TVA colectată, sume a căror constatare a fost detaliată la subcapitolele 3.1.5., 3.1.6., 3.1.7 la raportul de inspecție fiscală, astfel:

- ... lei ron în anul 2003;
- ... lei ron în anul 2004;
- ... lei ron în anul 2005.

Pentru perioada verificată, costul mărfurilor vândute a fost determinat prin metoda prețului cu amănuntul, stabilindu-se coeficientul de adaos prin raportarea adaosului aferent intrărilor de marfa la total intrări de marfa. Adaosul mediu aferent mărfurilor vândute s-a determinat prin înmulțirea coeficientului mediu de adaos cu valoarea mărfurilor vândute. Determinarea costului mărfurilor vândute s-a făcut prin diminuarea veniturilor realizate din vânzarea mărfurilor cu suma absolută aferentă adaosului mediu aferent mărfurilor vândute (anexa 9, 10, 11), astfel:

- ... lei - costul mărfii vândute în anul 2003;
- ... lei - costul mărfii vândute în anul 2004;
- ... lei - costul mărfii vândute în anul 2005.

In evidenta contabila s- au înregistrat următoarele costuri aferente mărfurilor vândute, astfel :

- ... lei ron in anul 2003, cu ... lei ron mai mult decât cele constatate in urma controlului;
- ... lei ron in anul 2004 cu ... lei ron mai mult decât cele constatate in urma controlului;
- ... lei ron in anul 2005 cu ... lei ron mai puțin decât cele constatate in urma controlului.

Conform pct. 4.63. din ORDIN Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*) se arată că :

" 4.63. - În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor și consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

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

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului}}{100}$$

$$\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul anului}$$

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. (...) La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție, respectiv de producție, după caz.

Diferențele de preț astfel stabilite la recepția bunurilor respective se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra stocurilor.

Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute."

Conform art. 9 alin. 2 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit,

„ (2) Metodele contabile stabilite prin reglementări legale în vigoare, inclusiv metoda LIFO, sunt recunoscute la calculul profitului impozabil. Metoda de evaluare aplicată trebuie să fie aceeași pe tot parcursul exercițiului financiar.

respectiv art. 19 alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, se prevede că:

„(2) Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul profitului impozabil, cu excepția cazului prevăzut la alin. (3). Metodele contabile de evaluare a stocurilor nu se modifică în cursul anului fiscal.”

Susținerea petentei că organele de inspecție determină pentru anul 2003 costuri înregistrate în plus pe cheltuielile cu marfa în sumă de ... RON prin calcularea costului legal al cheltuielilor cu marfa vândută în anul 2003 de ... RON, arătând că în evidența contabilă, costul mărfii vândute înregistrat la 31.12.2003 este, potrivit balanței de verificare, ... RON și nu ... RON cât au luat în considerare organele de inspecție fiscală, nu poate fi luată în considerare întrucât, în plus față de contestatar care a analizat doar suma înregistrată în rulajul contului 607 din balanța de verificare întocmită la 31.12.2003, în Raportul de inspecție fiscală pentru determinarea costului mărfurilor vândute în anul 2003 au fost luate în considerare documentele justificative întocmite de societate, respectiv notele contabile din care rezultă ca în lunile iulie și septembrie 2003 când nu s-a operat cheltuiela de desfacere a mărfurilor în contul 607, ci în contul 604.

Astfel, în contul 604 "cheltuieli cu materialele nestocabile" a fost înregistrată atât suma de ...rol în luna iulie 2003 (în contul 607 s-a înregistrat numai suma de ...rol) cât și suma de ...rol în luna septembrie 2003 (în contul 607 nu era înregistrată nici o sumă) prin operațiunea contabilă 604=371, iar costul mărfurilor vândute în anul 2003 nu are nici o influență asupra costului mărfurilor vândute în anul 2004, contul 607 ne reprezentând sold la finele exercițiului financiar.

În concluzie, cu sumele înregistrate în plus pe cheltuieli cu marfa de ... lei în anul 2003 și ... lei în anul 2004 s-a majorat profitul fiscal aferent. Prin aplicarea cotei de 25%, asupra profitului impozabil stabilit suplimentar în anul 2003 și 2004, rezultă impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei , astfel:

- ... lei aferent anului 2003;
- ... lei aferent anului 2004.

În consecință, pentru neînregistrarea ca venit realizat din vânzarea mărfurilor, care au generat **un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei , contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și**

nesuținută cu documente.

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... lei , în conformitate cu prevederile art. 20 alin. (1) (3) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„CAP. 4 Plata și controlul impozitului pe profit

ART. 20

(1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României, a băncilor române și a sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozit. În acest scop profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulată de la începutul anului sau lunar, în cazul băncilor.

(3) Contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alin. (2), au obligația să plătească în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV, până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pe trimestrul III, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanțul contabil să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.”,

coroborate cu prevederile art. 34 alin. (6) din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care prevede:

„ (6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.”,

și art. 115 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

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

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar s-au calculat penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând :**

- ... lei – dobânzi impozit pe profit suplimentar,
- ... lei – penalități impozit pe profit suplimentar;

III.1.6. Cu privire la costul materiei prime aferent producției realizate în luna decembrie 2005, cauza supusă soluționării este dacă organele de control, în mod corect, au majorat profitul fiscal aferent anului 2005 cu venituri din producția realizată și nereflectată în contabilitate.

În fapt, în luna decembrie 2005 s-a înregistrat în contabilitate producția realizată, în suma totală de ... lei , vândută în totalitate. Costul materiei prime înregistrat în contul de cheltuieli, este de ... lei , cu ... lei mai mare decât veniturile realizate din producția vândută. În contabilitate în nota contabilă 3 și 4 (anexa.v.1) s-au făcut următoarele operațiuni:

- cheltuiala materie prima 601=301 ... lei .
- recepție produse finite 345=711 ... lei ;
- descărcare gestiune vânzare 711=345 ... lei ;
- venituri marfa 411=701 ... lei ;

Conform pct. 5.3. din Ordinul 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

"Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și

serviciilor prestate;

- **venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul provizioanele pentru depreciere constituite.**

Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (solddebitor) ..."

Conform precizărilor din aceeași reglementare, cu privire la modul de reflectare în contabilitate a produselor finite - Contul 345 "Produse finite"- cu ajutorul căruia se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite se debitează cu - valoarea la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor finite intrate în gestiune și plusurile de inventar (711) și în creditul contului 345 "Produse finite" se înregistrează valoarea la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor finite vândute (711); valoarea la preț de înregistrare a produselor finite transferate în magazinele de vânzare proprii (371);

Conform art. 19 (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."

Articolul 20 din aceeași reglementare nu prevede ca veniturile din producția stocată sunt nedeductibile fiscal.

Referitor la susținerea petentei că organele fiscale stabilesc în mod eronat influențe privind impozitul pe profit în anul 2005, rezultate dintr-o interpretare aleatorie a veniturilor realizate din prelucrarea materiei prime, fără să ia în considerare modul de înregistrare a producției rezultate, atât ca marfă cât și ca produs finit, cât și a modului de valorificare, atât prin desfacere cu amănuntul cât și EN GROS, neîntocmirea unor documente comune justificative referitoare la rezultatul prelucrării cât și la modul de valorificare nu poate conduce la stabilirea unor influențe fiscale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât impozitul pe profit suplimentar nu a fost determinat numai datorită lipsei "documentelor comune justificative referitoare la rezultatul prelucrării cât și la modul de valorificare" ci la baza raționamentului a stat faptul că în contabilitate au fost înregistrate cheltuieli cu materia prima de ... lei , iar producția realizată și vândută integral a fost reflectată cu valoarea de ... lei (cu ... lei mai mică decât cheltuielile cu materia prima) .

Contestatarul invoca neluarea in considerare a "cheltuielilor cu marfa înregistrate in 2003 diminuate fata de cele legale cu ... lei ron cu influențe si in anul 2005" fără să țină cont că din punct de vedere al perioadei la care se refera argumentul este ireal; în condițiile în care producția înregistrată în evidența contabilă se referă la produse de carne, produse perisabile, costul aferent produselor de carne nu putea fi reflectat în urmă cu trei ani, respectiv în 2003 pentru o producție realizată în 2005.

Menționam ca in perioada 01.01.2003 - 30.11.2005 SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă nici un fel produs finit realizat din activitatea proprie.

În concluzie, conform precizărilor legale menționate, cu suma de ... lei ron reprezentând venituri din producția realizata si nereflectata in contabilitate, s-a majorat profitul fiscal aferent anului 2005. Întrucât așa cum am precizat in subcapitolul 3.1.8 in evidenta contabila la 31.12.2005 s-a înregistrat costul aferent mărfurilor vândute, (anexa 9, 10, 11) cu ... lei ron mai puțin decât cele constatate in urma controlului, veniturile aferente producției realizate stabilite suplimentar de ... lei au fost diminuate cu costul mărfurilor vândute nereflectat in contabilitate de ... lei rezultând profit suplimentar la 31.12.2005 de ... lei .

Prin aplicarea cotei de 16%, asupra profitului impozabil stabilit suplimentar la 31.12.2005, rezulta impozit pe profit suplimentar in suma totala de ... lei ron .

În consecință, pentru **impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei , contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit determinat suplimentar, în sumă totală de ... lei, în conformitate cu art. 115 și 116 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

(2) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură

accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei reprezentând dobânzi impozit pe profit suplimentar.**

III. 2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

III. 2.1. Cu privire la TVA aferent lipsurilor în gestiune

Cauza supusă soluționării este dacă societatea comerciala datora TVA aferenta lipsurilor în gestiune, în condițiile în care nu a justificat cu documente legale operațiunile contabile efectuate, reprezentând „corecție sold”

Așa cum a fost prezentat și în subcapitolul 3.1.4. în luna decembrie 2003 s-a înregistrat în contabilitate în contul 6588PER, cheltuieli cu perisabilitățile în suma de ... lei rol.

Din documentele puse la dispoziție și din anexa atașată la răspunsul dat la întrebarea 2 din Nota Explicativă (anexa 29), nu rezulta modul de determinare a valorii perisabilităților.

În luna octombrie 2005 s-a operat ieșirea din gestiune a mărfii cu explicația corecție sold, astfel:

- 3028=3711 ... lei;
- 3781=3711 ... lei;
- 44281=3711 ... lei.

Din documentele puse la dispoziție și din răspunsul dat la întrebarea nr. 6 din Nota Explicativă (anexa 29), nu rezulta că mărfuri au făcut obiectul transferului din contul de mărfuri în contul de materiale, rezultând faptul că aceste mărfuri sunt lipsa în gestiune.

În conformitate cu art. 2 din Normele privind perisabilitățile aprobate prin Hotărârea Guvernului 1569/2002 "nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse de alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră."

Conform art. 6 din Normele privind perisabilitățile aprobate prin Hotărârea Guvernului 1569/2002 "Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare."

Conform art. 7 și 8 din aceeași reglementare "Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.

Aceleași limite maxime de perisabilitate se acordă și pentru mărfurile din stoc.

Conform art. 11 din HG 1569/2002 se prevede ca "pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal."

Conform art. 9 alin. 7 lit. f) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit "cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli;"

Conform art. 24 (2) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată " Nu poate fi dedusă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

(...) e) bunurile lipsă sau depreciate calitativ în timpul transportului, neimputabile, pe baza documentelor întocmite pentru predarea-primirea bunurilor de la transportator și pentru înregistrarea lor în gestiunea persoanei impozabile."

Conform art, 3 din HG 598/2002 privind normele de aplicare a TVA, "(...)se **consideră livrări de bunuri:**

(...) e) bunurile constatate lipsă pe bază de inventariere, atât cele imputabile, cât și cele neimputabile, cu excepția celor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. b) din prezentele norme;"

Conform art.128 alin. 3 din Legea 571/2003 " Sunt, de asemenea, considerate **livrări de bunuri** efectuate cu plată, în sensul alin. (1): (...) e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c)."

Susținerile petentei, că organele de control, nu au motivat îndeplinirea condițiilor prevăzute de Legea nr. 345 / 2002 și 571 / 2003 pentru impunerea suplimentară privind TVA în sumă de ... RON, respectiv nu au stabilit scopurile care nu au legătură cu activitatea economică a SC X SRL Hunedoara și pentru care s-au utilizat materialele în sumă de ... RON, nu pot fi luate în considerare, în condițiile în care petenta nu aduce argumente suplimentare care să modifice constatările cu privire la nedeductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate privind perisabilitățile.

Înregistrările în contabilitate se fac **in baza** documentelor justificative. În condițiile în care nu există documente justificative ci doar articole contabile nu se poate face nici o afirmație cu privire la transfer de mărfuri în gestiunea materialelor ci se poate concluziona faptul că s-au reflectat ieșiri de mărfuri fără a avea la baza documente justificative.

Faptul că societatea nu a înregistrat toate facturile fiscale primite de la furnizori, facturi care de altfel nu au fost prezentate nici echipei de control, nu poate fi un argument al contestatarului pentru anularea constatării taxei pe valoarea adăugată suplimentară din cap.3.2.2., 3.2.3, 3.2.4.,3.2.5;

Menționăm că la data controlului societatea nu a putut prezenta echipei de control jurnalele de TVA aferente lunii septembrie 2005 prin care să dovedească realitatea afirmațiilor făcute în contestație.

In concluzie, conform prevederilor legale, pentru suma de ... lei aferenta lipsurilor in gestiune, înregistrata pe cheltuieli cu perisabilitatile pentru care nu exista documente justificative din care sa rezulte modul de determinare a acestora si pentru suma de ... lei reprezentând materiale scoase din gestiunea de mărfuri si înregistrate in contul de materiale fără document justificativ, s-a colectat TVA. Prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei înregistrate pe cheltuieli cu perisabilitatile. rezulta TVA colectata de ... lei si prin aplicarea cotei de 19% asupra sumei înregistrate in contul de materiale rezulta TVA colectata de ... lei .

În consecință, pentru **TVA de ... lei si TVA de ... lei , contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru nevirarea la termen a TVA suplimentară, în conformitate cu art. 115 și 116 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

(3) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”,

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(2) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a TVA suplimentară s-au calculat penalități de întârziere în sumă de ... lei .

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei astfel:**

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente TVA;
- ... lei penalități de intarziere aferente TVA ;

III.2.2 Cu privire la sumele incasate din vânzarea mărfurilor prin operațiuni POS, neînregistrate în contabilitate ca venituri pentru care societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată (cap. 3.2.2.), TVA dedus eronat de pe facturi emise pe numele altor persoane (cap. 3.2.3.), cu privire la taxa pe valoarea adăugată dedusă eronat de pe documente prezentate în copie (cap. 3.2.4.), cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA de pe facturi emise de neplatitori de TVA (cap. 3.2.5.), cauza supusă soluționării este dacă organele de control au procedat în mod legal.

În perioada verificată societatea a încasat contravaloarea mărfurilor vândute, atât în numerar, cât și prin contul curent la banca (operațiuni POS – de achitare cu card). În mod greșit, o parte din veniturile încasate în suma totală de ... lei, nu au fost înregistrate în evidența contabilă, astfel:

- ... lei în anul 2003;
- ... lei în anul 2004;
- ... lei în anul 2005.

În perioada februarie - aprilie 2003, în evidența contabilă a SC X SRL, în mod eronat, au fost înregistrate veniturile încasate prin banca din vânzarea mărfurilor prin operațiuni POS - de achitare cu card, în suma totală de ... lei (anexa 8), au fost operate ca venituri din dobânzi bancare.

Aceste venituri au fost realizate din vânzarea mărfurilor astfel ca, suma încasată trebuia să fie reflectată în evidența contabilă ca venit din vânzarea mărfurilor asupra căruia s-a colectat TVA.

În perioada mai 2003 - iulie 2005, au fost înregistrate, în mod eronat, în evidența contabilă a SC X SRL, sumele încasate prin banca din vânzarea mărfurilor prin operațiuni POS - de achitare cu card, în suma de ... lei, ca venituri din vânzarea mărfurilor, astfel:

- ... lei în 2003;
- ... lei în 2004;
- ... lei în 2005.

Veniturile realizate din vânzarea mărfurilor încasate prin operațiuni POS, sunt sumele încasate diminuate cu TVA colectată. În evidența contabilă în mod eronat nu a fost reflectată taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestei livrări.

Astfel, s-a stabilit, suplimentar, TVA de plată prin aplicarea cotei de 15.966 %, asupra sumelor totale încasate din livrarea mărfurilor, astfel:

- ... lei în anul 2003;
- ... lei în anul 2004 ;
- ... lei în anul 2005 .

Așa cum am prezentat la capitolele anterioare, veniturile realizate din vânzarea mărfurilor încasate prin operațiuni POS, sunt sumele încasate diminuate cu TVA colectată. În evidența contabilă în mod eronat nu a fost reflectată taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestei livrări.

Conform art. I din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată coroborat cu art. 126 din Legea 571/2003 privind codul fiscal " **(1) în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

Conform art. 20 din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborata cu art. 140 din Legea 571/2003 privind codul fiscal " Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată."

În consecință, pentru TVA **suplimentară în sumă de ... lei , contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru TVA, în conformitate cu art. 115 și 116 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

(4) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”,

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(3) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a TVA determinat suplimentar s-au calculat penalități de întârziere.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură

accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « ***accessorim sequitur principale*** » **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei** , astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere;
- ... lei penalități de intarziere.

În perioada verificată SC X SRL, în mod greșit, a dedus TVA înscris în documente emise pe numele altor persoane, respectiv SC C SRL ..., în suma totală de ... lei .

În conformitate art. 145 alin 8 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal "**Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:**

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (8)**, și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la **art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b)**, care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit **art. 155 alin. (4)**;"

În consecință, pentru TVA suplimentară, în sumă de ... lei , **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru TVA, în conformitate cu art. 115 și 116 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

(5) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”,

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(4) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a TVA suplimentară s-au calculat penalități de întârziere.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei** astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente TVA;
- ... lei penalități de intarziere aferente TVA.

În jurnalul de cumpărări aferent lunii ianuarie 2004, a fost înregistrată copia facturii nr. .../...2004, emisa de SC E SA ..., în suma totală de ... lei din care suma de ... lei TVA deductibil.

În conformitate cu prevederile art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct 51 (1) din H.G. 44/2004" justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal, în cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii." Pana la data încheierii actului de control societatea nu a prezentat documentele enumerate anterior, în original sau reconstituite, motiv pentru care suma de 205,83 reprezintă TVA fără drept de deducere.

În consecință, pentru TVA **suplimentară în sumă de ... lei**, **contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru TVA, în conformitate cu art. 115 și 116 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

(6) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”,

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(5) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a TVA suplimentară s-au calculat penalități de întârziere .

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei** , astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei penalități de intarziere aferente TVA.

În luna ianuarie 2004 SC X SRL a dedus TVA în suma totală de ... lei aferent facturilor emise de o societate neplatitoare de TVA, respectiv SC C SRL Conform art. 145 (12) din Codul Fiscal „**Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (11), trebuie îndeplinite următoarele condiții:**

a) **bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere;**

b) **persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.”**

În consecință, pentru TVA suplimentară în sumă de ... lei , **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

De asemenea, în mod legal, s-a procedat la calculul majorărilor de întârziere și a dobânzilor pentru TVA, în conformitate cu art. 115 și 116 din O.G 92 / 2003 privind Codul de procedura fiscală, care prevede :

„CAP. 3 Dobânzi și penalități de întârziere

ART. 115 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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.116 Dobânzi

(7) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”,

și în conformitate cu prevederile art. 120 și 121 din O.G.92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

„ART.120 Penalități de întârziere

(6) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere...”

pentru nevirarea la termen a TVA suplimentară s-au calculat penalități de întârziere .

Având în vedere cele de mai sus, faptul că **SC X SRL** nu invocă prevederile legale în speță, nu aduce argumente referitoare la baza de calcul a dobânzilor și penalităților de întârziere, cota de dobânzi și penalități aplicată, data de la care au fost calculate dobânzile și penalitățile, însumarea produselor dintre baza de calcul a dobânzilor și penalităților, numărul de zile de întârziere și cota de dobânzi sau penalități aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la motivele prin care aceasta înțelege să combată măsurile controlului.

Având în vedere cele arătate, pe cale de consecință, conform principiului de drept « *accessorim sequitur principale* » **contestatia va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru suma de ... lei** , astfel:

- ... lei dobânzi/majorări de intarziere aferente TVA;
- ... lei penalități de intarziere aferente TVA.

Susținerile petentei că, societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere, pentru TVA-ul consemnat în factura .../...2005, în sumă de ... RON (valoarea facturii fiind de ... RON), nu pot fi luate în considerare întrucât înregistrările în contabilitate se fac în baza documentelor justificative.

Faptul ca societatea nu a înregistrat toate facturile fiscale primite de la furnizori, facturi care de altfel nu au fost prezentate nici echipei de control, nu poate fi un argument al contestatarului pentru anularea constatării taxei pe valoarea adăugată suplimentară din cap. 3.2.2, 3.2.3, 3.2.4, 3.2.5 din raportul de inspecție fiscală.

Menționez ca la data controlului societatea nu a putut prezenta echipei de control jurnalele de TVA aferente lunii septembrie 2005 prin care sa dovedească realitatea afirmațiilor făcute în contestație;

De asemenea, deși s-au contestat în totalitate obligațiile la bugetul de stat determinate suplimentar prin decizia de impunere nr. .../...2006, în suma totală de ... lei, contestatarul nu prezintă argumente pentru o parte din obligațiile stabilite suplimentar în suma de ... lei , astfel :

- ... lei impozit pe profit și accesoriile aferente (parțial din cap.3.1.3.);
- ... lei ron impozit pe profit și ... lei ron majorări (cap. 3.1.10);
- ... lei ron impozit pe profit și ... lei ron majorări (cap. 3.1.11);
- ... lei ron majorări aferente impozitului pe profit (cap. 3.1.12);
- ... lei ron taxa pe valoarea adăugată și ... lei ron majorări (cap. 3.2.2.);
- ... lei ron taxa pe valoarea adăugată și ... lei ron majorări (cap. 3.2.3.);

- ... lei ron taxa pe valoarea adăugată și ... lei ron majorări (cap. 3.2.4.);
- ... lei ron taxa pe valoarea adăugată și ... lei ron majorări (cap. 3.2.5.);
- ... lei ron taxa pe valoarea adăugată și ... lei ron majorări (cap. 3.2.6.);
- ... lei ron majorări aferente taxei pe valoarea adăugată (cap. 3.2.7.).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor din ORDONANȚA GUVERNULUI ROMÂNIEI Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu precizările ORDINULUI AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ nr. 519 din 27/09/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , se

DECIDE:

Art. 1 – Respingerea contestației, ca neîntemeiată nemotivată și nesusținută cu documente, pentru suma de ... lei, reprezentând :

- impozit pe profit ... lei
- majorări de întârziere impozit pe profit ... lei
- taxă pe valoarea adăugată ... lei
- majorări de întârziere taxă pe valoarea adăugată ... lei

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,
LUCIAN HEIUS**