



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V**



Str. Ștefan cel Mare, nr. 56, Vi, jud. V  
Tel: 0235315297, 0235314143/429, Fax: 235317067,  
e-mail: [admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro](mailto:admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro)

**DECIZIA nr. yy/28.08.2012**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. HP S.R.L.**,  
înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ----/20.07.2002

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V prin Compartimentul soluționare contestații a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală V cu adresa nr. ----/31.07.2012 înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. ----/31.07.2012, cu privire la contestația nr. 68/20.07.2012 formulată de S.C. HP S.R.L. V, CUI: RO 114973136, nr. ORC J---/---/--- cu domiciliul fiscal în V, b-dul ....., bl.---, sc. ---, parter, județul V împotriva Deciziei de impunere nr. F-VS ---/30.06.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS .../30.06.2012 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V - Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul inspecție fiscală persoane juridice -- și transmise societății în data de 19.07.2012 cu adresa nr. ---/04.07.2012 (aflată în xerocopie la dosarul cauzei, pag.119) pe baza semnăturii domnului P. H. în calitate de administrator.

Contestația are ca obiect suma totală de plată în cuantum de **S lei** reprezentând:

- **S1 lei - impozit pe profit;**
- **S2 lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **S3 lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **S4 lei - taxă pe valoarea adăugată;**
- **S5 lei - majorări de întârziere aferente TVA;**
- **S6 lei - penalități de întârziere aferente TVA.**

Totodată S.C. HP S.R.L. a depus la DGFP V, prin Cabinet de Avocat „.... ..” (împuternicire avocațială seria VS/IMP nr. ..../2012) sub nr. .../24.07.2012 o plângerea prealabilă cu același obiect și în aceste condiții în conformitate cu prevederile pct. 9.6. din OPANAF nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează:

*“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale [...], se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei organul de soluționare a contestațiilor va conecta cele două dosare și va emite o singură decizie de soluționare.”*

Atât contestația cât și plângerea prealabilă au fost depuse în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în raport de data comunicării deciziei de impunere contestată (19.07.2012), așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată la dosar și data depunerii contestațiilor (20.07.2012, respectiv 24.07.2012, așa cum au fost înregistrate la registratura generală a D.G.F.P. V.

Organele de inspecție fiscală au întocmit referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.----/31.07.2012 prin care se propune respingerea contestației și se precizează că în cauză nu s-a făcut plângere penală.

Întrucât sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit.

a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Compartimentul soluționare contestații din cadrul D.G.F.P. V este competent să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. HPS S.R.L. susține că obligațiile fiscale suplimentare de plată în sumă de S lei reprezentând S1 lei, impozit pe profit și S4 lei taxă pe valoarea adăugată precum și accesoriile aferente în sumă de Sxx lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS ---/30.06.2012 sunt determinate în cea mai mare parte din estimarea, de către organele de control a unei baze de impunere suplimentară de b1 lei pe baza unor rețete eronate (care nu sunt documente justificative) prezentate la solicitarea organelor de control în vederea efectuării unui control tematic la alte firme din județ precum și din stabilirea unor venituri suplimentare în sumă de v1 lei pe care le-au considerat vânzare de produse finite când de fapt sunt produse degradate/rebuturi.

Societatea susține că baza de impunere trebuia stabilită în baza prevederilor HG nr. 44/2004 cu referire la art. 19 din Codul fiscal la care face trimitere organul de control prin raportul de inspecție fiscală și nu în baza prevederilor art. 11 din Cod și a Ordinului 3389/2011 deoarece art. 11 din Codul fiscal nu are aplicabilitate în cazul stabilirii veniturilor suplimentare pe baza consumurilor tehnice de materii prime iar prevederile Ordinului nr. 3389/2011 au fost aplicate pentru o perioadă anterioară publicării acestuia în Monitorul Oficial (14 noiembrie 2011) și în plus aplicarea Anexei nr. 1 pct. 1.4 din acest ordin care pleacă de la premiza că în contabilitate se poate determina cantitatea de produse (rapoarte de producție, etc). Recalcularea veniturilor s-a făcut în mod eronat în sensul că, organele de inspecție fiscală fără a fi abilitate și a avea competență, prin calcule tehnice, au determinat volumul producției în funcție de care au stabilit venituri suplimentare.

Organele de inspecție fiscală au făcut estimări pe baza de rețete ce conțin erori și necorelări iar stabilirea de venituri suplimentare în baza acestora este imposibilă. Astfel pe baza rețetei de produs ia în calcul consumuri de drojdie de 6 gr. drojdie la 280/gr. pâine iar la 600 gr. pâine 9 gr. ori consumurile de drojdie se stabilesc la kg. de pâine care este același indiferent de gramajul produsului final iar din compararea celor două consumuri rezultă 21,43 gr/kg. pâine în primul caz și 15 gr/kg. în al doilea caz .

În realitate consumurile de drojdie se pot stabili doar pe kilogramul de pâine realizat iar conform producătorului de drojdie acesta poate fi până la 5% din făina utilizată ceea ce înseamnă că pentru obținerea unui kilogram de pâine se folosesc 800 gr. de făină și 40 gr. drojdie și nu există o bază legală care să impună consumuri specifice domeniului de panificație, încadrate între maxim și minim.

Consumurile specifice ale societății sunt reflectate în bonurile de consum și respectă recomandările producătorului de drojdie.

Având în vedere că zilnic se lucrează doar pe bază de comenzi, eliberându-se în producție o cantitate care poate fi utilizată integral, mai poate rămâne sau se consumă suplimentar fără a se mai întocmi bonul de consum suplimentar, reglarea consumurilor de drojdie se realizează periodic, semestrial sau anual, motiv pentru care s-a întocmit și bonul de consum din data de 30.06.2009 cu o cantitate de 700 kg. de drojdie.

Referitor la perioada verificată societatea prezintă următoarea situație din care rezultă un consum mediu de 29,49 gr./kg. pâine:

- în anul 2009 s-a realizat o producție de .... kg. pâine pentru care s-au consumat .... kg. drojdie, rezultând un consum real de 23,94 gr. drojdie/kg. pâine;
- în anul 2010 s-a realizat o producție de .... kg. pâine pentru care s-au consumat ... kg. drojdie, rezultând un consum real de 30,66 gr. drojdie/kg. pâine;
- în anul 2011 s-a realizat o producție de .... kg. pâine pentru care s-au consumat .. kg. drojdie, rezultând un consum real de 32,82 gr. drojdie/kg. pâine;
- în perioada 01.01.2012-29.02.2012 s-a realizat o producție de ... kg. pâine pentru care s-au consumat ... kg. drojdie, rezultând un consum real de 30,56 gr. drojdie/kg. pâine;

În ceea ce privește bonurile de consum, societatea susține că acestea reprezintă

eliberarea materiilor prime din magazie către secția de producție și nu sunt echivalente cu consumurile zilnice, deoarece:

- volumul de producție se stabilește zilnic, pe parcursul zilei, funcție de vânzare;
- în momentul eliberării materiilor prime din magazie nu se cunoaște exact necesarul de consum;
- în secția de producție există un stoc tampon, de care se ține cont la eliberările ulterioare;
- diferențele între bonurile de consum și consumurile efective se reglează periodic;

În practică materia primă este diferită de la lot la lot motiv pentru care nu este posibilă stabilirea unei rețete pentru consumuri.

Societatea mai arată că, având în vedere că prin statut are dreptul să comercializeze produse alimentare, nu este de acord cu măsura luată de către organele de control care au considerat că făina vândută (pentru care veniturile realizate și TVA colectată au fost înregistrate în contabilitate în perioadele respective, au fost declarate impozitele prin declarațiile 100 și deconturile de TVA și achitate integral la buget) a fost folosită în producție și pe această bază au estimat venituri suplimentare.

În ceea ce privește veniturile suplimentare în sumă de v1 lei stabilite la control prin reconsiderarea ieșirilor de produse degradate/rebuturi ca și produs finit societatea susține că în realitate, în anul 2009 a constatat că există o cantitate mare de produse degradate/rebuturi pentru care nu s-au întocmit documentele de ieșire din gestiune. Astfel din eroare s-au făcut ieșiri către diverși clienți la preț de produs finit proaspăt, fără a exista livrarea efectivă, fapt dovedit și din controalele încrucișate efectuate la respectivii clienți. În luna octombrie 2009 a ștornat ieșirile înregistrate eronat până la acea dată, cu valoarea de .... lei fără TVA și a înregistrat și intrarea de produs finit la cost de producție în sumă de ... lei (în conturile 345 și 711) iar la sfârșitul anului 2009 a întocmit două bonuri de ieșire în valoare totală de .... lei fără TVA înregistrate în jurnalul de vânzări și totodată a descărcat gestiunea de produse finite cu suma de dg lei.

Față de aceste argumente societatea consideră că în temeiul art. 19 din Codul fiscal veniturile și cheltuielile care trebuiau luate în calcul de către organele de control sunt cele înregistrate în contabilitate motiv pentru care solicită admiterea contestației, desființarea deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS ---/30.06.2012 și emiterea unei soluții în temeiul art. 216 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

În susținerea contestației, anexează în copie următoarele documente:

- decizia de impunere nr. F-VS ---/30.06.2012 și raportul de inspecție fiscală nr. .../30.06.2012;
- centralizatoare anuale de producție;
- centralizatoare anuale de consumuri,
- rapoarte de producție și bonurile de consum aferente;
- fișa conturilor 711 și 345;
- jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2009;
- centralizator vânzări făină în perioada verificată;
- fișa contului 707 - făina vândută;
- fotografii cu produsele degradate;
- rețete depuse la organele de certificare și certificatele obținute.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-VS .../30.06.2012, încheiat la S.C. HP S.R.L. care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-VS ---/30.06.2012 contestată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Perioada verificată: Impozitul pe profit: 01.01.2009-31.12.2011;

TVA: 01.01.2009 -29.02.2012

#### **1. Referitor la impozitul pe profit, organul de inspecție fiscală consemnează:**

##### **A. Referitor la veniturile înregistrate și declarate de societate:**

Societatea obține venituri din fabricarea pâinii și a produselor proaspete de patiserie - cod CAEN 1071.

a) În perioada verificată, societatea nu a înregistrat venituri în sumă de ... lei din care în anul 2009 suma de ...lei, în anul 2010 suma de ... lei și în anul 2011 suma de ... lei;

Inspecția fiscală a început cu verificarea faptică a stocului de drojdie de bere existent la data de 03.05.2012 și a constatat o lipsă de 3 kg. drojdie, pentru care administratorul societății a explicat că a întocmit avizul de expediție nr. --- din data de 03.05.2012 către S.C. VM S.R.L.

Echipa de inspecție fiscală a analizat toate intrările și ieșirile de drojdie de bere în baza documentelor justificative prezentate de societate și a întocmit „Situția stocurilor de drojdie de bere în perioada verificată” (Anexa 10-pag. 43 dosar contestație).

Din verificarea bonurilor de consum prezentate de societate și verificate prin sondaj a rezultat că drojdia de bere nu coincide cantitativ cu cea din fișele de magazie iar valoric înregistrările din bonurile de consum nu corespund cu elementul de cheltuială din postcalculul producției realizate și verificate prin sondaj ( din Anexa nr. 2-”Situție comparată între bonurile de consum și sumele descărcate din gestiunea materii prime” -pag. 579 rezultă o diferență totală de d lei între totalul bonurilor de consum și înregistrarea în evidența contabilă pentru perioada 01.01.2009-31.12.2011) și întrucât explicația administratorului societății a fost că gestionarul nu s-a descărcat cu toată drojdia dată în consum, echipa de inspecție fiscală a solicitat prezentarea altor documente justificative din care să rezulte consumul real de drojdie de bere. Societatea a prezentat „Situție bonuri de predare cu consumuri” - anexată de inspectorii la raportul de inspecție fiscală.

Din rețetarele prezentate de societate, cu privire la consumul de drojdie de bere, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru franzela de 0,300kg., consumul specific este de 6 gr. drojdie/buc., pentru franzela de 0,280 kg. -6gr/buc., pentru franzela de 0,600kg – 9 gr/buc. și pentru franzela de 0,370kg. -7gr. drojdie/buc, consumuri specifice care se rezultă și din „Situție bonuri de predare cu consumuri”.

Din „Situția centralizatoare a bonurilor de consum au rezultat următoarele consumuri de drojdie de bere:

- pentru o franzelă de 0,300 kg - 12 gr/buc. și nu 6 gr./buc.;
- pentru o franzelă de 0,280 kg - 12 gr/buc. și nu 6 gr./buc.;
- pentru o franzelă de 0,600 kg - 18 gr/buc. și nu 9 gr./buc.;
- pentru o franzelă de 0,370 kg - 14 gr/buc. și nu 7 gr./buc.;

Totodată, în anul 2009, organul de inspecție fiscală a constatat că în data de 30.06.2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă consumul a 700 kg. drojdie fără însă a înregistra și producția de pâine realizată și în baza rețetelor de fabricație prezentate la control a stabilit că S.C. HP SRL trebuia să înregistreze în contabilitate un număr de 116.667 buc. franzelă 0,300 -- sau alt sortiment proporțional cu norma de consum specifică.

Prin nota explicativă din data de 07.06.2012 solicitată, administratorul societății a explicat dublarea consumului de drojdie prin faptul că acesta diferă în funcție de anotimp în sensul că vara se folosesc, de exemplu 8 gr. drojdie/buc. iar iarna 10 gr. /buc și în anul 2010 societatea utilizează un consum de 6gr./franzela iar în realitate consumul a fost de 9 gr/franzela rezultând o medie de consum de 9 gr. (ceea ce a condus la mărirea stocului scriptic) iar pentru reglarea stocului scriptic din anul 2010 a dat în consum în anul 2011 o cantitate dublă de drojdie de bere.

Din analiza bonurilor de consum pentru anul 2010, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că normele de consum la făină au fost suplimentate cu cel puțin xx kg.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că în anul 2011 societatea a înregistrat în evidența contabilă vânzarea a yy tone făină sub costul de achiziție ( în medie cu 50%) pe bază de aviz de expediție -beneficiar „Distribuție”, venitul realizat în baza monetarelor întocmite fiind de zz lei, operațiuni ce au fost considerate fictive și menite să regleze stocul scriptic motiv pentru care la control au fost reconsiderate și tratate ca și consumuri în realizarea producției de pâine .

Totodată inspectorii fiscali au constatat că baza impozabilă a fost diminuată cu suma

de dp lei reprezentând făină pentru care nu s-au întocmit bonuri de consum ( în anul 2009 – suma de ... lei, în anul 2010 – suma de ... lei și în anul 2011 – suma de d lei iar suma de ww lei (factura nr. --/ 26.07.2011 cu valoarea fără tva de ss lei și factura nr. ../26.-07.2011 cu valoarea de sss lei, fără tva) a fost înregistrată în contul 6028 „Alte cheltuieli” și nu în contul 601 ”Cheltuieli cu materia primă”.

Ca urmare, echipa de inspecție fiscală ținând seama de capacitatea cuptorului și de numărul de anagajați pe baza informațiilor din documentele prezentate de societate, a constatărilor descrise mai sus și a prețurilor de vânzare practicate de agentul economic verificat a stabilit veniturile suplimentare în sumă de vslei, din care:

- pentru anul 2009:... lei;
- pentru anul 2010: ... lei;
- pentru anul 2011: .. lei.

b) suma de v lei reprezintă reîntregirea bazei impozabile la impozitul pe profit, de către echipa de inspecția fiscală, în baza art. 19 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 12 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal și a art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, deoarece în luna octombrie 2009, societatea a șternat venituri din vânzări în sumă de v1 lei fără documente justificative.

c) la finele anului 2009, societatea a înregistrat venituri realizate din producția de pâine în sumă de dg lei fără documente justificative și în baza actelor normative citate mai sus, organul de inspecție fiscală a procedat la diminuarea bazei impozabile la impozitul pe profit cu această sumă;

d) suma de vn lei (... lei în anul 2010 și .. lei în anul 2011) reprezintă contravaloarea veniturilor realizate, neînregistrate în evidența contabilă a societății și nedeclarate în baza a 16 facturi cuprinse în anexa nr. 8 a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS ../30.06.2012.

e) suma de db lei reprezintă diminuarea bazei impozabile la impozitul pe profit cu veniturile înregistrate și declarate de societate din vânzarea ca atare a yy tone făină sub costul de achiziție (în medie cu 50%), operațiune reconsiderată la control.

B. Referitor la cheltuieli:

Organul de inspecție fiscală a stabilit următoarele cheltuieli nedeductibile:

în anul 2009:

-suma de... lei – cheltuieli cu impozitul pe profit (impozit minim), nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. a) din Titlul II Cod fiscal;

- suma de .. lei – cheltuieli cu amenzile, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. b) din Titlul II Cod fiscal;

- suma de ... lei – contravaloarea consumurilor de materii prime neînregistrate în evidența contabilă a societății stabilită la control conform art. 21 alin. (1) Cod fiscal (anexa 2 la RIF) ca diferență între contravaloarea totală a bonurilor de consum centralizate și suma înregistrată în contabilitate;

- suma de .. lei – contravaloarea cheltuielilor cu investițiile (materiale de construcții) înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare, nedeductibile fiscal, societatea neînregistrând concomitent și veniturile din producția de imobilizări realizate în conformitate cu prevederile art. 19 Cod fiscal;

- suma de ... lei – cheltuieli înregistrate fără documente justificative, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- în anul 2010:

- suma de ... lei – cheltuieli cu impozitul pe profit, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. a) din Titlul II Cod fiscal;

- suma de ... lei – cheltuieli cu amenzile, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. b) din Titlul II Cod fiscal;

- suma de ..... lei – contravaloarea cheltuielilor cu investițiile (materiale de construcții) înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare, nedeductibile fiscal,

societatea neînregistrând concomitent și veniturile din producția de imobilizări realizate în conformitate cu prevederile art. 19 Cod fiscal;

- suma de - ... lei – cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, deductibile fiscal conform art. 24 alin. (1) Cod fiscal, neînregistrate de societate.

- în anul 2011:

- suma de ... lei – cheltuieli cu impozitul pe profit, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. a) din Titlul II Cod fiscal;

- suma de ... lei – cheltuieli cu amenzile, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. b) din Titlul II Cod fiscal;

- suma de ..lei– contravaloarea cheltuielilor cu investițiile (materiale de construcții) înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare, nedeductibile fiscal, societatea neînregistrând concomitent și veniturile din producția de imobilizări realizate în conformitate cu prevederile art. 19 Cod fiscal;

- suma de .... lei– cheltuieli cu materia primă deductibile conform art. 21 alin. (1) din Titlul II Cod fiscal pentru care societatea a întocmit bonuri de consum dar nu au fost înregistrate în evidența contabilă;

- suma de - ... lei – cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, deductibile fiscal conform art. 24 alin. (1) Cod fiscal, neînregistrate de societate.

- suma de ... lei– cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.11 alin. (1<sup>2</sup>) Cod fiscal, rezultate din tranzacții cu firme radiate.

Față de cele de mai sus și ținând seama de impozitul pe profit declarat de societate, organul de inspecție fiscală a stabilit profitul suplimentar în sumă de bs lei și impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de S1 lei, astfel:

- pentru anul 2009 – profit suplimentar - suma de --- lei (-- lei ---lei) și un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ---- lei;

- pentru anul 2010– profit suplimentar - suma de -- lei (-- lei---lei ) și un profit suplimentar de plată în sumă de -- lei;

- pentru anul 2011– profit suplimentar suma de -- lei (---(-)-- lei) și un profit suplimentar de plată în sumă de -- lei;

Asupra diferenței suplimentare de impozit pe profit în sumă de S1 lei au fost calculate în procente de 1%, 0,05% și 0,04% majorări (dobânzi) de întârziere în sumă de S2 lei de la data scadenței până la data de 15.06.2012 și penalități de întârziere în sumă de S3 lei, în procent de 15%, conform art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Prin raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. F.VS .../30.06.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice V – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2009-29.02.2012.

a) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

- societatea a înregistrat în evidența contabilă taxă pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ---- lei (Anexa 9 la RIF) fără a justifica dreptul de deducere cu documente justificative legal întocmite, încălcând astfel prevederile art. 146 alin. (1) din Codul fiscal.

b) Taxa pe valoarea adăugată colectată:

- suma de --- lei - TVA colectată suplimentar aferentă veniturilor suplimentare estimate din producția de pâine pentru perioada 01.01-2009-29.02.2012 în sumă totală de b1 lei;

- suma de --- lei – TVA colectată suplimentar la control aferentă veniturilor în sumă de v1 lei ștornate din evidența contabilă fără ca societatea să dețină documente justificative legal întocmite în vederea scăderii din gestiune a produselor rebutate, degradate și distruse,

- suma de -- lei-TVA colectată aferentă facturilor neînregistrate în evidența contabilă cu valoarea totală de --- lei, conform anexei nr. 8 la raport;

- suma de ----- lei TVA colectată aferentă veniturilor din vânzarea făinii în sumă de -- lei considerată operațiune nereală și reconsiderată ca cheltuială pentru realizarea veniturilor din producția de pâine;

- suma de -- lei- diferență TVA colectată stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală compusă din suma de -- lei eroare constatată în balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2010 în contul 4424 „TVA de recuperat” și suma de --- lei declarată în minus în perioada verificată prin deconturile de TVA.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de S4 lei pentru care a calculat în procente de 1%, 0,05% și 0,04% majorări (dobânzi) de întârziere în sumă de S5 lei de la data scadenței până la data de 15.06.2012 și penalități de întârziere în sumă de S6, în procent de 15%, respectiv 5% conform art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile petentei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

#### 1) Referitor la impozitul pe profit :

Pentru perioada 01.01.2009-31.12.2011 organul de inspecție fiscală a majorat baza de impunere cu suma de M lei din care:

- **suma de b2 lei** (... lei+.. lei+ .. lei- venituri estimate de echipa de inspecție fiscală în raport de consumul de drojdie de bere, bonurile de consum emise și rețetele de fabricație puse la dispoziție de societate;

- **suma de v lei** - reîntregire bază impozabilă la impozitul pe profit, de către inspecția fiscală, cu veniturile ștornate de societate fără documente justificative.

- **suma de - dg lei** - venituri realizate din producția de pâine fără documente justificative;

- **suma de - vv lei** reprezintă diminuarea bazei impozabile la impozitul pe profit cu veniturile înregistrate și declarate de societate din vânzarea ca atare a yy tone făină sub costul de achiziție (în medie cu 50%), operațiune reconsiderată la control.

- **suma de .... lei** (.. lei+.. lei - contravaloarea veniturilor realizate, neînregistrate în evidența contabilă a societății și nedeclareate în baza a 16 facturi cuprinse în anexa nr. 8 a Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS .../30.06.2012.

- **suma de .. lei** (.. lei+.. lei+.. lei)– cheltuieli cu impozitul pe profit, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. a) din Titlul II Cod fiscal;

- **suma de .. lei** (..lei + ...lei+ ... lei) – cheltuieli cu amenzile, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. b) din Titlul II Cod fiscal;

- **suma de ... lei** (...lei+... lei+.... lei) – contravaloarea cheltuielilor cu investițiile (materiale de construcții) înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare, nedeductibile fiscal, societatea neînregistrând concomitent și veniturile din producția de imobilizări realizate în conformitate cu prevederile art. 19 Cod fiscal;

- **suma de - ... lei** (... lei+..) – cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, deductibile fiscal conform art. 24 alin. (1) Cod fiscal, neînregistrate de societate.

- **suma de -1.... lei** (.. lei +.. lei) – cheltuieli cu materia primă deductibile conform art. 21 alin. (1) din Titlul II Cod fiscal pentru care societatea a întocmit bonuri de consum care nu au fost înregistrate în evidența contabilă;

- **suma de .. lei** – cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.11 alin. (1<sup>2</sup>) Cod fiscal, rezultate din tranzacții cu firme radiate.

- **suma de ...lei** – cheltuieli înregistrate fără documente justificative, nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Față de cele de mai sus și ținând seama că societatea în perioada verificată a declarat la organul fiscal impozit pe profit în sumă de .. lei (.. lei în anul 2009+.. lei în anul 2010+.. lei în anul 2011), organul de inspecție fiscală a stabilit impozitul pe profitul suplimentar de plată în sumă de S1 lei și a calculat majorări (dobânzi) de întârziere în

sumă de S2 lei de la data scadenței până la data de 15.06.2012 și penalități de întârziere în sumă de S3 lei, în procent de 15% (5%), conform art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Pentru perioada supusă inspecției fiscale 01.01.2009-29.02.2012, inspecția fiscală a stabilit diferența totală suplimentară de plată în sumă de S4 lei, astfel:

a) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

- **suma de t1 lei** – TVA deductibilă înregistrată de societatea verificată în evidența contabilă fără a justifica dreptul de deducere cu documente justificative legal întocmite.

b) Taxa pe valoarea adăugată colectată:

- **suma de t2 lei** - TVA colectată suplimentar aferentă veniturilor suplimentare estimate din producția de pâine pentru perioada 01.01.-2009-29.02.2012 în sumă totală de b1 lei;

- **suma de t3 lei** – TVA colectată suplimentar la control aferentă veniturilor în sumă de v1 lei ștornate din evidența contabilă fără ca societatea să dețină documente justificative legal întocmite în vederea scăderii din gestiune a produselor rebutate, degradate și distruse;

- **suma de t4 lei** -TVA colectată aferentă facturilor neînregistrate în evidența contabilă cu valoarea totală de 1.764,71 lei;

- **suma de -t5 lei** TVA colectată aferentă veniturilor din vânzarea făinii în sumă de vv lei considerată operațiune nereală și reconsiderată ca cheltuială pentru realizarea veniturilor din producția de pâine;

- **suma de t6 lei**- diferență TVA colectată stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală și care se compune din suma de --- lei eroare constatată în balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2010 în contul 4424 „TVA de recuperat” și suma de --- lei declarată în minus în perioada verificată prin deconturile de TVA.

Pentru diferența suplimentară de plată la TVA în sumă de S4 lei organul de inspecție fiscală a calculat majorări (dobânzi) de întârziere în sumă de S5 lei de la data scadenței până la data de 15.06.2012 și penalități de întârziere în sumă de S6 lei.

Din analiza contestației se reține că societatea, deși contestă în totalitate obligațiile fiscale de plată stabilite prin decizia de impunere nr. F-VS ---/30.06.2012 reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, nu face referiri și nu aduce argumente decât în cea ce privește majorarea bazei de impunere de către echipa de inspecție fiscală cu:

- **suma de b1,ei** (b2 lei- perioada 01.01-2009 – 31.12.2011 +b3 lei - perioada 01.01-29.02.2012) - venituri suplimentare estimate din producția de pâine;

- **suma de v lei** - reîntregire bază impozabilă la impozitul pe profit, de către inspecția fiscală, cu veniturile ștornate de societate fără documente justificative.

În aceste condiții în ceea ce privește:

**a) modificarea bazei de impunere la impozitul pe profit cu suma de -sss lei** din care:

- suma de s.. lei – venituri neînregistrate în evidența contabilă;

- suma de ssi lei – cheltuieli cu impozitul pe profit;

- suma de sa lei – cheltuieli cu amenzile;

- suma de ssss lei – cheltuieli cu investițiile (materiale de construcții);

- suma de -sss lei – cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe;

- suma de - sas lei – cheltuieli deductibile cu materia primă;

- suma de ...ss lei – cheltuieli nedeductibile fiscal din tranzacții cu firme radiate;

- suma de sn lei – cheltuieli nedeductibile fiscal- fără documente justificative,

**b) taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de T lei** din care:

- suma de t1 lei – TVA neadmisă la deducere, societatea neprezentând documente legal întocmite cu care să justifice dreptul de deducere;

-suma de t4 lei -TVA colectată aferentă facturilor neînregistrate în evidența contabilă cu valoarea totală de .... lei;

- suma de t6 lei- diferență TVA colectată – stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală și care se compune din suma de ... lei eroare constatată în balanța de verificare aferentă lunii decembrie 2010 în contul 4424 „TVA de recuperat” și suma de ... lei declarată în minus în perioada verificată prin deconturile de TVA:

**cauza supusă soluționării DGFP V prin compartimentul soluționare contestații este dacă se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care S.C. HP S.R.L. nu aduce în susținere nici o motivație referitoare la respectivele sume.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe care au condus la modificarea bazei impozabile și implicit a impozitului pe profit datorat și a taxei pe valoarea adăugată de plată, în sensul că societatea:

- nu a înregistrat în evidența contabilă un număr de 16 facturi în sumă totală de ... lei din care TVA în sumă de t4 lei emise către diverși clienți;

- nu a declarat cheltuieli nedeductibile cu impozitul pe profit și amenzi în sumă totală de ...lei;

- a înregistrat în conturile de cheltuieli de exploatare cheltuieli cu investițiile în sumă de ... lei fără a înregistra și declara veniturile din producția de imobilizări realizate;

- nu a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de ... lei;

- nu a evidențiat corect cheltuielile cu materiile prime;

- a realizat tranzacții cu firme radiate;

- a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și a dedus TVA fără a deține documente legale cu care să justifice dreptul de deducere;

- nu a înregistrat corect taxa pe valoarea adăugată de recuperat și nu a întocmit corect deconturile de TVA.

În raport de aceste constatări organul de inspecție fiscală a luat măsura de a modifica baza impozabilă la impozitul pe profit cu suma totală de -...ei ( ... lei cheltuieli deductibile - ... lei cheltuieli nedeductibile) și de a stabili taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de T lei.

În soluționarea contestației se reține că **petenta nu aduce nici un argument de fapt și de drept și nu depune nici un document în susținerea contestației referitor la constatările organelor de inspecție fiscală anterior relatate.**

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

**"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]"**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază [...]."** iar, la pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011, se stipulează următoarele:

**"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în cuprinsul unei contestații, contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază cererea sa, organele de soluționare neputându-se substitui acestuia cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În drept a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea*

*judecății trebuie să o dovedească”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia deoarece invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010 în considerentele căreia se precizează: „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Se reține că deși obiectul contestației îl constituie suma totală de S lei reprezentând impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente, prin contestație petenta nu motivează în fapt și în drept cererea sa care în mod logic se referă și la baza impozabilă și obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală urmare a constatărilor descrise mai sus.

În concluzie, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,* contestația formulată de S.C. HP S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru aceste capete de cerere.

**Referitor la majorarea bazei de impunere la impozitul pe profit cu suma de II lei (v lei-dg lei) și la TVA cu sumă de v lei, compartimentul Soluționare Contestații din cadrul DGFP V este investită să se pronunțe dacă S.C. HP SRL avea obligația de a calcula impozit pe profit și de a colecta TVA aferentă producției finite scăzută din patrimoniul societății în anul 2009 în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că această producție reprezintă stocuri degradate calitativ care nu mai puteau fi valorificate prin livrare.**

În fapt, societatea contestatoare are ca obiect de activitate fabricarea pâinii deținând certificat ISO pentru atestarea implementării și menținerii unui sistem de management al siguranței alimentului.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna octombrie 2009 societatea a ștornat din evidența contabilă venituri în sumă de v1 lei și din nota explicativă dată în data de 07.06.2012 de către administratorul societății au reținut că această operațiune nu are o bază reală cum nu are nici înregistrarea intrării în gestiune a produselor în sumă de dg lei la cost de producție și că de fapt a înregistrat ieșirea din patrimoniu a produselor degradate în valoare de v1 lei (fără TVA) și pentru a nu înregistra pierdere la finele anului 2009 a reîntregit stocul cu suma de dg lei. Astfel, au procedat la majorarea bazei de impunere la impozitul pe profit cu suma de ... lei (v -dg), calculul impozitului pe profit aferent în sumă de .. lei și colectarea TVA în sumă de .. lei aferentă veniturilor ștornate în sumă de ... lei, în baza prevederilor art. 19 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare pe motiv că societatea nu justifică cu documente faptul că operațiunile de natura ieșirilor din patrimoniu a producției și de reîntregire a stocurilor nu au la bază documente justificative în sensul art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Prin contestația formulată petenta arată, fără a susține aceste afirmații cu documente justificative legal întocmite, faptul că în anul 2009 s-a constatat o cantitate mare de

produse degradate/rebuturi pentru care nu s-au întocmit documente de ieșire din gestiune și din eroare s-au făcut ieșiri către diverși clienți la preț de produs proaspăt fără a exista o livrare efectivă iar în luna octombrie 2009 s-au ștormat ieșirile înregistrate eronat cu valoarea de... lei și în același moment s-a înregistrat și intrarea de produs finit la cost de producție cu suma de dg lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 6) alin(1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată care precizează:

**“ART. 6**

**(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”** coroborat cu art. 19 alin. (1) în ceea ce privește calculul impozitului pe profit și ale art. 128 alin. (1) și alin. (8) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

**“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. 128**

**(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.**

**(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):**

**b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”** precum și cu prevederile pct. 6 alin. (9) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care precizează:

**“În sensul [art. 128](#) alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

**a) bunurile nu sunt imputabile;**

**b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;**

**c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic”.**

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

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 și totodată se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu

documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat scăderea din gestiune a produselor motivând că acestea au fost depreciate din punct de vedere calitativ, fără să facă dovada cu documente că bunurile au fost distruse ca urmare a unor cauze obiective, că nu sunt imputabile sau că au fost distruse și nu au mai intrat în circuitul economic.

Din analiza documentelor prezentate de societate la dosarul cauzei precizăm că fotografiile cu produsele degradate nu probează în mod neechivoc existența cauzelor obiective ce au generat degradările de active care au fost scăzute din patrimoniu și nici nu fac dovada existenței legăturii certe și directe dintre cauzele invocate și stocurile menționate a căror degradare trebuia să fie o consecință directă a eventualelor cauze obiective care ar fi generat aceste pierderi, potrivit art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, societatea, în momentul constatării apariției depreciilor calitative de producție avea obligația să procedeze la efectuarea inventarierii, în conformitate cu prevederile pct 3- Anexa nr. 1 din O.M.F.P. nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv abrogat prin intrarea în vigoare a O.M.F.P. nr. 2861/pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, putând astfel să probeze cuantumul depreciilor de producție în funcție de constatările comisiei de inventariere.

Societatea trebuia să prezinte liste de inventariere separate pentru producția degradată/rebutată, iar în listele de inventariere trebuia menționat modul cum s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor, la care se anexau procesele-verbale în care trebuiau arătate cauzele nefolosirii, caracterul și gradul deteriorării sau depreciilor, cauzele care au determinat starea bunurilor respective.

Se reține că, în speța în cauză, deprecierea stocurilor a fost și un rezultat al deciziilor de management ale societății întrucât nu s-a probat că societatea a manifestat diligența necesară și a înțeles toate măsurile pentru a evita suportarea acestor pierderi.

Mai mult, cu privire la cuantumul sumelor înregistrate, se reține că societatea nu a prezentat documente de constatare care să consemneze exact valoarea și componența stocurilor de produse până la concurența sumelor astfel scăzute din contabilitate.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au putut stabili cum s-a ajuns la cuantumul sumelor care au fost scăzute sau înregistrate în contabilitate și care este suportul documentar al acestora, notele contabile prin care aceste pierderi au fost înregistrate în contabilitatea societății ca o diminuare a patrimoniului propriu nu au ca suport documente justificative care să consemneze un quantum cert al acestor pierderi, administratorul societății susținând că a fost o operațiune de regularizare a elementelor patrimoniale de natura stocurilor, nefăcând însă dovada unei legături cauzale certe între evenimentele generatoare și cuantumul veniturilor ștornate.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, societatea nu a putut face dovada că pentru operațiunile privind scăderea din evidența contabilă a producției „*degradată/rebuturi*” sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute de lege pentru ca bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, să nu fie considerate livrare de bunuri cu plată și anume:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei de impunere la impozitul pe profit cu suma de 247.836 lei (v lei - dg lei) și la TVA cu sumă de v lei, cu consecința stabilirii de obligații fiscale suplimentare de plată, motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca

neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**Referitor la veniturile estimate în suma totală de b1 lei din perioada 01.01.2007-29.02.2012 se rețin următoarele:**

- perioada verificată la impozitul pe profit: 01.01.2007-31.12.2011- venituri estimate în sumă de b2lei;

- perioada verificată la TVA:01.01.2007-29.02.2012 - veniturile estimate în sumă de b1 lei.

- inspecția fiscală a început cu verificarea faptică a stocului de drojdie de bere existent la data de 03.05.2012, apoi a analizat toate intrările și ieșirile de drojdie de bere în baza documentelor justificative prezentate de societate.

- din analiza bonurilor de consum prezentate de societate și verificate prin sondaj a rezultat că drojdia de bere catitativă nu coincide cu fișa de magazie iar valoarea drojdiei de bere înregistrată în bonurile de consum nu era egală cu elementul de cheltuială din postcalculul producției realizate și verificată prin sondaj și pentru clarificări a solicitat explicații de la reprezentantul firmei care a precizat că gestionarul nu s-a descărcat cu toată cantitatea dată în consum pentru producția realizată și înregistrată în evidența contabilă;

- la solicitarea echipei de inspecție fiscală de a prezenta alte documente justificative din care să rezulte consumul real de drojdie reprezentantul societății a prezentat „Situație bonuri de predare cu consumuri”.

- din rețetele de fabricație și din „Situația bonurilor de predare cu consumuri”, inspecția fiscală a constatat că pentru franzela de 300 gr. consumul de drojdie este de 6 gr./buc., pentru franzela de 280 gr. este de 6 gr./buc., pentru franzela de 600 de gr. este de 9 gr iar pentru cea de 370 gr este de 7 gr./buc. iar din informațiile rezultate din situația centralizatoare a bonurilor de consum a rezultat că:

- pentru o franzelă de 0,300 kg consumul este de 12 gr/buc. și nu 6 gr./buc.;
- pentru o franzelă de 0,280 kg consumul este de 12 gr/buc. și nu 6 gr./buc.;
- pentru o franzelă de 0,600 kg consumul este de 18 gr/buc. și nu 9 gr./buc.;
- pentru o franzelă de 0,370 kg consumul este 14 gr/buc. și nu 7 gr./buc.

- în data de 30.06.2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă darea în consum a unei cantități de 700 kg. drojdie de bere pe baza bonului de consum fără număr din data de 30.06.2009, operațiune care nu se justifică raportat la producția realizată;

- consumul de făină (din octombrie 2009 până în februarie 2012) este mult mai mare decât cel standard ( 220gr/bucată pentru o franzelă de 300 de grame, sau de 280 de grame și 270 grame/bucată pentru franzela de 370 de grame), astfel că la nivelul anului 2010 s-a constatat suplimentarea normelor de consum cu cantitatea de xx kg. făină.

- în anul 2011 societatea a vândut cantitatea de yy tone făină la prețuri sub cele de achiziție (în medie 50%) pentru care a întocmit avize de însoțire a mărfii pe care a înscris la rubrica beneficiar- „Distribuția”, veniturile realizate fiind de db lei;

- societatea a emis bonuri de consum în sumă de bc lei pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă și totodată a înregistrat eronat în contul 6028 „Alte cheltuieli” consumul de făină (în iulie 2011) în sumă de cf lei.

Față de aceste constatări echipa de inspecție fiscală a estimat producția realizată aferentă consumurilor suplimentare de făină și drojdie dar și celor yy tone de făină vândută în anul 2011.

Pentru estimarea producției realizate (numar de pâini), organele de inspecție fiscală au avut în vedere sortimentele de pâine cele mai comercializate de societate, înscrise în documentele justificative prezentate la control, cantitatea de făină consumată și consumul specific drojdie de bere pe unitatea de produs rezultată din rețetele de fabricație, capacitatea de producție și numărul persoanelor angajate.

Pentru stabilirea veniturilor suplimentare s-a luat în calcul pretul de vânzare practicat de societate pentru sortimentele de pâine cele mai comercializate, practicat de societatea comercială în perioada verificată.

Cu aceste venituri suplimentare a fost influențat rezultatul fiscal stabilit de societate pentru fiecare an în parte, astfel că la încheierea inspecției fiscale veniturile suplimentare brute estimate aferente producției de pâine realizate au fost:

- x1 lei în anul 2009;
- x2 lei în anul 2010;
- x3 lei în anul 2011;
- x4 lei- 01.01-29.02.2012.

S.C. HP S.R.L. contesta estimarea producției realizate în perioada ianuarie 2007 – februarie 2012 pe baza rețetelor de fabricație, susținând că rețeta nu este un document justificativ de înregistrare în contabilitate, ea având un caracter orientativ fiind stabilită pe baza mai multor încercări de realizare a unui produs iar în final devine secretă, consumurile specifice ale societății fiind reflectate în bonurile de consum și recomandările producătorului de drojdie.

De asemenea, mai susține că nu exista un normativ standardizat în acest domeniu emis de o autoritate reglementatoare.

Totodată societatea invocă aplicarea eronată a legislației fiscale în materie.

**În drept**, pentru perioada analizată se fac aplicabile următoarele prevederi legale.

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **“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. [...].”**

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată care precizează:

#### **“ART. 6**

**(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”**

- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

#### **” Estimarea bazei de impunere**

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

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

- În ceea ce privește stabilirea obligațiilor suplimentare de plată cu titlul de taxă pe valoarea adăugată Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### **“ ART. 126**

##### **Operațiuni impozabile**

**(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) operațiunile care, în sensul **art. 128 - 130**, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;**

**[...];”**

#### **“ART. 137**

**Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

**(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”**

**“ART. 140**

**(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.” (art. modificat prin O.U.G. nr. 58 din 26 iunie 2010)(1) Cota standard este de 24% ...).”**

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat producția suplimentară realizată de S.C. HP S.R.L. și au estimat venituri realizate și neînregistrate în perioada 01.01.2009-29.02.2012 în suma totală de b1 lei din care până la 31.12.2011 în sumă de b2 lei întrucât a constatat o serie de nereguli atât în ceea ce privește organizarea și conducerea evidenței contabile cât și în respectarea consumurilor specifice normate prin rețetele de fabricație prezentate, consecința fiind diminuarea veniturilor impozabile din perioada ianuarie 2009 – februarie 2012 și respectiv diminuarea obligațiilor de plată privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată. Au fost încălcate astfel prevederile art.19 alin.(1) din Codul fiscal privind calculul profitului impozabil realizat de societate precum și art. 137 alin. (1) din același act normativ cu privire la stabilirea bazei de impunere.

Astfel se reține că în anumite perioade societatea a emis bonuri de consum pe care nu le-a înregistrat pe costuri, totalul cheltuielilor de producție înregistrate în contabilitate nu corespunde cu totalul bonurilor de consum și nici cu fișele de magazie, de la o perioadă la alta societatea înregistrează consumuri mai mari decât cele din rețetele de fabricație fără a putea prezenta și documente care să justifice aceste depășiri. Chiar prin contestația formulată susține că pentru a obține 1 kg. de pâine se consumă aproximativ 800 grame de făină ceea ce nu vine să justifice suplimentarea consumului din anul 2010 cu cantitatea de xx kg făină.

Prin contestație societatea susține că rețetele prezentate conțin erori și necorelații dar nu produce alte documente care să contrazică motivațiile în fapt ale organului de inspecție fiscală, nu prezintă o antecalculație a costurilor de producție aprobată de Adunarea Generală a Acționarilor care să vină în sprijinul afirmațiilor sale.

Deasemenea prin contestație societatea mai susține că zilnic lucrează pe bază de comenzi motiv pentru care se eliberează în consum o cantitate de drojdie care poate fi sau nu consumată integral iar reglarea consumurilor se face periodic, susținere care prin ea însăși este contradictorie deoarece având comenzile și cunoscând consumurile specifice pentru fiecare sortiment de pâine se poate determina cu rigoare și cantitatea de materii prime ce urmează a fi eliberate din magazie și prin urmare nu este necesară „reglarea periodică” a consumului mai ales că în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată **„orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”**.

În raportul de inspecție fiscală s-a consemnat că în anumite perioade consumul de drojdie de bere înregistrat în evidența contabilă coincide cu cel din rețete (anul 2009 cu excepția lunii iunie, ianuarie 2010, decembrie 2010, ianuarie 2011 și decembrie 2011) ceea ce conduce la concluzia că rețetele prezentate sunt corect întocmite și pot sta la baza determinării corecte a consumurilor.

Prin urmare, în baza art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul de inspecție fiscală era îndreptățit să procedeze la estimarea veniturilor realizate având în vedere toate datele înscrise de societate în evidența contabilă (consum de făină și de drojdie de bere, sortimente de pâine, prețuri de vânzare a produselor de panificație) dar și faptul că între evidența contabilă și financiară (fișe

cont, registre, jurnale, declarații) și cea tehnic-operativă (bonuri de consum, fișe de magazie, etc.) s-au constatat o serie de neconcordanțe recunoscute de altfel și de administratorul societății prin Nota explicativă din data de 12.06.2012 în răspunsul de la întrebarea nr. 1 (anexată la raportul de inspecție fiscală) din care rezultă că evidența contabilă nu a fost organizată și condusă în conformitate cu prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 ori în art.10 alin.1 din aceasta precizează: *“răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității [...] revine administratorului, [...] sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.*

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei critica formulată de petentă referitoare la aplicarea prevederilor OMFP nr.3389/2011 pentru perioade anterioare aprobării lui deoarece acest ordin vine să clarifice din punct de vedere procedural aplicarea prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și se aplică în cadrul inspecțiilor fiscale efectuate după publicarea lui în Monitorul Oficial al României și nicidecum operațiunilor economice derulate după această dată.

În ceea ce privește criticile pe care contestatoarea le face cu privire la modul de aplicare a legislației fiscale în materie, în sensul că aplicarea art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal presupune că din evidențele contabile se poate determina volumul producției și prin utilizarea prețurilor de vânzare se pot estima veniturile realizate ori inspecția fiscală a efectuat calcule tehnice pe care nu are abilitatea să le facă, pe baza cărora a determinat volumul producției nu pot fi luate în considerare în soluționarea contestației deoarece organul de inspecție fiscală nu a făcut calcule tehnice cum se susține ci calcule economice împărțind pur și simplu cantitățile consumate în anumite perioade la norma de consum internă dată de rețetele de fabricație prezentate, rețete care întradevăr nu sunt documente justificative pentru înregistrarea operațiunilor în contabilitate dar sunt documente în baza cărora se determină veniturile realizate raportat la cheltuielile efectuate.

Se reține că organul de inspecție fiscală a fost îndreptățit să procedeze la estimarea veniturilor suplimentare realizate de societate deoarece, chiar din documentele financiar contabile puse la dispoziție de către reprezentantul societății au rezultat indicii privind diminuarea bazei impozabile, respectiv înregistrarea, în anumite perioade, de către societate a unui consum de făina și drojdie de bere pentru obținerea pâinii cu mult superior consumurilor înregistrate în alte perioade, vânzarea făinii sub prețul de achiziție pe documente (avize) la care beneficiarul este „Distribuția” și prin urmare nu se poate identifica.

**Față de cele prezentate mai sus, pentru aceste capete de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată,** conform prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, coroborate cu prevederile art.19 alin.(1) din , art. 137(1) și 140(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește suma de Sxx lei din care: S2 lei majorări de întârziere și S3 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, S5 lei majorări de întârziere și S6 lei penalități de întârziere aferente TVA,** stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F- VS nr. ---/30.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată:

**În fapt,** se reține că prin decizia de impunere nr. F VS ---/30.06.2012 pentru neachitarea la termenul de scadență a impozitului pe profit în sumă de S1 lei și a TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de S4 lei, în sarcina contestatoarei au fost calculate în baza prevederilor art. 119, 120 și 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare obligații accesorii în sumă totală de Sxx lei din care suma de S2 lei majorări de întârziere și S3 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, S5 lei majorări de întârziere și S6 lei penalități de întârziere aferente TVA, ca măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar și conform principiului de drept „accessorium

sequitur principale” urmează soarta debitului.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca nemotivată și neîntemeiată pentru diferența suplimentară de plată stabilită de inspecția fiscală cu titlul de impozit pe profit în sumă de S1 lei și TVA în sumă de S4 lei iar prin contestația formulată societatea nu critică modul de calcul al dobânzilor și penalităților de întârziere urmează să se respingă contestația ca nemotivată și neîntemeiată și pentru suma de Sxx lei reprezentând obligații accesorii aferente impozitului pe profit și TVA stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F -VS---/30.06.2012.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin. (1) și art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

## **D E C I D E**

**Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. HP S.R.L.** cu sediul social în municipiul V, bd-I ... bl ., sc. B, .., județul V pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S1 lei - impozit pe profit;**
- **S2 lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **S3 lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- **S4 lei - taxă pe valoarea adăugată;**
- **S5 lei - majorări de întârziere aferente TVA;**
- **S6 lei - penalități de întârziere aferente TVA** stabilită prin Decizia de impunere nr. F-VS nr. ---/30.06.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de inspecție fiscală V -Serviciul Inspecție fiscală persoane juridice--.

**Art. 2.** Decizia DGFP nr. yy/28.08.2012 se comunică în conformitate cu prevederile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vi în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**  
**ec. ---**

Red/dact: 4 ex.  
*V.B.*