

**DECIZIA NR. 33/ . 03.2012**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. xxxxx S.R.L.**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului xxxx prin adresa nr. xxxx/31.01.2012 emisa de Serviciul Juridic a fost sesizată în temeiul art. 214 alin (3) din OG 92/2003 R asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de **S.C. xxxxx S.R.L.**

Societatea contestă măsurile stabilite de Activitatea de Inspectie Fiscala xxx prin Decizia de impunere nr. xxxxx/16.09.2008 și Raportul de inspectie fiscala nr. xxxxx/15.09.2008.

DGFP xxxx prin Decizia nr. xxx/12.12.2008 a suspendat soluționarea contestației până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală pentru suma totală de xxxxxx lei.

Prin Ordonanța din 12.08.2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria xxxx în soluția adoptată în dosarul xxx/P/2008 și respectiv Ordonanța xxxxx/xx/2/20.09.2011 a Parchetului de pe lângă Tribunalul xxxx din dosarul unic nr. xxxxx/xx/2011, s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitorilor xxxxxxxx în calitate de asociați și administratori ai SC xxxxxxxx SRL.

Ca urmare a pronunțării soluției definitive pe latura penală, DGFP xxxx va proceda la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației pe fond pentru suma totală de xxxxx lei, din care :

✓ impozit pe profit	-	xxxx lei
✓ majorări de întârziere aferente	-	xxx lei
✓ TVA	-	xxx lei
✓ majorări de întârziere aferente	-	xxx lei.

**I. Prin contestația formulată petenta invocă următoarele :**

- ✓ nu există diferențe între laptele înregistrat în contabilitate și cel aprovizionat efectiv întrucât :

- conform documentelor de predare-primire a banilor întocmite de societate, semnate și de persoanele care colectau laptele, s-au achitat sume de bani corespunzătoare cantităților de lapte înregistrate în contabilitate ;
  - nu pot fi reținute ca relevante documente (centralizatoare și avize de însoțire) care conțin cantități diferite ;
- ✓ randamentele avute în vedere de către organul de inspecție fiscală la stabilirea veniturilor neînregistrate, sunt eronate, prezentând în acest sens rețete de fabricație din care rezultă alte randamente ;
- ✓ societatea a comercializat în luna iulie 2007 cantitatea totală de xxxxx litri lapte, conform facturilor fiscale și avizelor de expediție aferente anexate în susținerea contestației, iar organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de acestea în stabilirea consumului normat (anexa 16) ;
- ✓ societatea nu a depășit consumurile normate conform rețetelor proprii ;
- ✓ inspectorii fiscali nu fac nici o referire legată de felul laptelui luat în calcul, lapte la litri efectiv sau lapte la litri stas.

În consecință, solicită anularea deciziei de impunere contestată și a obligației fiscale stabilită prin aceasta.

**II. Organul de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.xxx/16.09.2008 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/15.09.2008, a reținut următoarele :**

În perioada 01.06.2003 – 31.12.2004 societatea a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, impozit la care nu au fost reținute deficiențe.

**1. Impozitul pe profit**

Perioada verificată 01.01.2005 – 31.12.2007.

Obiectul principal al activității societății constă în fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor. În acest sens societatea se aprovizionează cu lapte atât de la societăți comerciale, în principal S.C."xxxx" S.R.L. xxxx, cât și de la producători individuali – centru de colectare a laptelui din localitățile : xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

La verificarea efectuată au fost constatate următoarele deficiențe :

**a). Cu privire la modul de înregistrare în contabilitate a laptelui achiziționat** de către societatea verificată și a neînregistrării în evidența contabilă a întregii cantități de lapte achiziționat .

- ✓ Laptele achiziționat de la societăți comerciale a fost înregistrat în contabilitate în baza facturilor fiscale emise de acestea, la data facturii, deși erau facturate cantități care au fost livrate înainte de emiterea facturii, cantități consemnate în avize de însoțire a mărfii ;

✓ Laptele achiziționat de la producătorii individuali – centre de colectare a laptelui -

Organul de inspecție fiscală a efectuat cercetări la fața locului la centrele de colectare a laptelui situate în localitățile : xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx.

S-au constatat, în conformitate cu procesele verbale întocmite, referitoare la trei centre de colectare : xxxxx, xxxx și producătorul individual xxxxx din xxxxx, diferențe între cantitățile de lapte înscrise pe centralizatoare, respectiv avize de însoțire a mărfii și cantitățile de lapte înregistrate în contabilitate, cantități care sunt mai mici atât față de cele înscrise pe centralizatoare, cât și față de cele înscrise pe avizele de însoțire a mărfii.

La centrele de colectare a laptelui verificate – xxxx și xxxxx, nu au fost reținute diferențe.

Societatea a recepționat efectiv cantitățile înscrise pe centralizatoare, respectiv avize de însoțire a mărfii și nu lapte a cărei cantitate să fie determinată funcție de anumit STAS.

O parte din centralizatoare – cele aferente centrului de colectare xxxx – conțin semnătura de primire a banilor din partea producătorilor individuali. Aceste sume sunt corespunzătoare cantităților de lapte înscrise pe centralizatoare. Cu ocazia verificărilor încrucișate s-a reținut că pe avizele de însoțire a mărfii erau înscrise cantități de lapte mai mici decât cele efectiv transportate de la centrele de colectare la unitatea de producție din xxxxx a societății verificate.

De asemenea, s-a constatat că avizele de însoțire a mărfii ridicate de la centrul de colectare xxxxx – care conțin semnături de predare, respectiv a laptelui – sunt diferite de cele existente la dosarul cu documente financiar-contabile aferente lunii Noiembrie 2007 (diferă scrisul, cantitățile de lapte și nu conțin semnături de predare-primire a laptelui).

Laptele achiziționat de societate de la centrele de colectare a fost înregistrat în contabilitate la data de 30/31 ale lunii de achiziție în baza raportului lunar pentru fiecare localitate.

Societatea întocmește avize de însoțire a mărfii zilnice aferente transportului laptelui din localitatea respectivă la centrul său de producție din xxxx, doar începând cu luna iunie 2007. Până la 31.05.2007 societatea nu a întocmit avize de însoțire a mărfii. Cantitățile zilnice aprovizionate din fiecare localitate rezultă din borderourile centralizatoare întocmite de către societatea verificată, borderouri din care reies informații cu privire la colectarea laptelui (grăsime, proteine, aciditate).

Bonurile de consum, referitoare la darea în consum a laptelui, erau întocmite o dată pe lună în data de 30/31 ale lunii, în acestea fiind consemnate consumul întregii cantități de lapte achiziționate în luna respectivă, deși potrivit modului de desfășurare a procesului de producție, laptele achiziționat era dat în consum în maxim 12 ore de la data achiziției.

Prin cele prezentate au fost încălcate prevederile art.6 (1) – (2) din Legea 82/1991 și cele din secțiunea III, anexa 2 din OMFP 1850/2004, prevederi ce impun obligativitatea înregistrării achiziției în ziua în care a avut loc și consumul la momentul când a avut loc și nicidecum doar la finele lunii.

**b). Venituri neînregistrate în contabilitate ca urmare a depășirii consumului normat**

Procedându-se la verificarea concordanței dintre data aprovizionării cu lapte, respectiv a consumului acestuia cu data evidențierii produselor finite, s-a reținut că societatea evidențiază produse finite fără ca să aibă aprovizionări de lapte în zilele respective sau în cele precedente, sau cantitățile aprovizionate nu permiteau conform consumului normat obținerea cantităților evidențiate.

Analizând datele înscrise în „Situația cuprinzând aprovizionările cu lapte în lunile iulie 2007 – mai 2008 și a evidențierii produselor finite, respectiv a rapoartelor de producție întocmite” (anexa 16), rezultă faptul că societatea evidențiază produse finite fără să aibă intrări de lapte sau cantitățile de lapte aprovizionate erau insuficiente pentru obținerea acestor produse finite (conform consumului normat acestea necesitau cantități de lapte mai mari).

Urmare verificării efectuate s-a constatat că documentul justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a produselor finite obținute este raportul de producție întocmit de către societate, precum și fișele de magazie aferente materiilor prime și produselor finite.

În conformitate cu art.94 (3) lit.c) din OG 92/2003 R organul de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise suplimentare din partea d-nei xxxx – administrator, prin Notă explicativă/26.08.2008, cu privire la :

- ✓ modul de desfășurare a procesului de producție și cel de înregistrare în contabilitate a produselor finite ;
- ✓ justificarea costului unitar al produselor finite cu documentul „Fișa de cont analitic pentru cheltuieli efective de producție” ce trebuia întocmită conform OMFP 1850/2004 ;
- ✓ justificarea consumului de lapte aferent realizării produselor finite față de consumul normat cu documentul „Fișa limită de consum” ce trebuia întocmită conform OMFP 1850/2004.

Până la data încheierii inspecției fiscale, societatea nu a prezentat explicațiile solicitate și documentele menționate mai sus.

Societatea a prezentat cu ocazia inspecției fiscale „Situația cu privire la ingredientele folosite la obținerea produselor finite la SC „xxxx ” SRL (anexa 17), din care rezultă randamentele de producție aferente produselor finite, respectiv 12-15 kg. produs finit rezultat din prelucrarea a 100 litri lapte, randamente de producție avute în vedere și de organul de inspecție fiscală.

Astfel, de exemplu produsele finite evidențiate în data de 16.07.2007 sunt mult inferioare cantitativ față de cele corespunzătoare randamentelor mai sus menționate, deși societatea a dat în consum suplimentar o cantitate mai mare de lapte față de consumul normat.

Organul de inspecție fiscală a solicitat de asemeni justificări în scris d-nei administrator fără ca acestea să fie prezentate.

Societatea neîntocmind „Fișa limită de consum”, document de stabilire a economiilor sau depășirilor de consum lapte, aferente realizării produselor finite, iar bonurile de consum fiind întocmite o singură dată pe lună în data de 30/31 ale lunii, este în situația în care nu poate justifica ziua în care s-au obținut produsele finite și în care a depășit consumul normat pentru realizarea acestora, precum și cuantumul acestor depășiri.

În ceea ce privește realitatea consumului de lapte înregistrat în evidența contabilă, raportat la produsele finite evidențiate, este prezentat detaliat în anexele 24 – 27.

Prin aceste anexe, organul de inspecție fiscală a întocmit situații centralizatoare pentru anii 2006, 2007 și pentru perioada 01.01. – 31.05.2008 care cuprind cantitățile de produse finite obținute din fiecare sortiment și cantitățile de lapte de vacă necesare conform consumului normat pentru producerea acestora. La întocmirea acestor situații centralizatoare, organul de inspecție fiscală a avut în vedere datele înscrise în fișele de magazie aferente produselor finite și materiilor prime – lapte de vacă în anii menționați, precum și randamente minime de producție prezentate de societate.

Astfel, organul de control fiscal în urma calculului efectuat pornind de la cantitățile de produse finite obținute și evidențiate în contabilitatea societății și ținând cont de randamentul minim înscris în rețetele de fabricație prezentate de societate, a rezultat :

- ✓ consumul efectiv stabilit de societate depășește cu mult consumul normat stabilit de organul de control ;
- ✓ a fost dat în consum o cantitate de lapte ce depășește consumul normat ;
- ✓ societatea avea posibilitatea în consecință să obțină o cantitate mai mare de produse finite care prin valorificare să aducă venit.

**c). Venituri din producția stocată stornate fără justificare**, identificate ca urmare a inventarierii patrimoniului.

Cu ocazia inspecției fiscale, organul de control a dispus inventarierea patrimoniului, inventariere în urma căreia au fost constatate următoarele :

- ✓ plusuri sau minusuri de inventar ca urmare a neconcordanțelor de înregistrare, determinând astfel diferențe între stocul faptic și cel scriptic ;

- ✓ stocuri factice pentru care nu s-au întocmit rapoarte de producție și nu au fost evidențiate în contabilitate intrări de produse finite, sau cantități înregistrate mai mici decât cele factice ;
- ✓ societatea a procedat la scăderea din gestiune fără documente justificative – facturi fiscale de stornare din circuitul economic a cantității de xxxxx kg mozzarella pentru pizza de 1 kg în valoare de xxxx lei doar în baza bonului de consum xxx/30.09.2007, suma considerată corect de societate ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil la 31.12.2007 ;
- ✓ societatea a procedat la scăderea din gestiune fără documente justificative – facturi fiscale de stornare a cantității de xxx kg mozzarella pentru pizza de 1 kg în valoare de xxxx lei aferentă trim.II 2008. Cantitatea de xxxx mozzarella pentru pizza de 1 kg a fost constatată și de organul de control ca fiind depreciată, însă societatea neprezentând facturi fiscale de stornare care să ateste că acest produs a fost scos din circuitul economic, în urma verificării s-a stabilit că suma de xxxx lei reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent trim.II 2008 ;
- ✓ au fost identificate stornări de produse finite intrate în gestiune, stornări efectuate de societate în baza unor rapoarte de producție în care sunt evidențiate cu semnul minus și înregistrate în contabilitate prin NC 345 = 711 – xxxx lei, fără a avea la bază documente justificative – facturi fiscale de stornare, astfel :

<u>An</u>	<u>Raport producție</u>	<u>V a l o a r e</u>	<u>Sortiment produs</u>
<b>2006</b>	- xxx kg	- xxxx lei	Provola
<b>2007</b>	- xxx kg	- xxxx lei	Mozzarella pentru pizza 1 kg.
<b>2008</b>	xx kg	- xxxx lei	Mascarpone 0,5 kg
	xx kg	- xxxx lei	Pecorino
<b>T O T A L</b>		<b>- xxxxxx lei</b>	

Suma de xxxxx lei reprezentând stornări eronate, a fost luată în considerare de către organul de control fiscal la recalcularea profitului impozabil pentru anii fiscali respectivi.

Având în vedere toate deficiențele prezentate detaliat mai sus, organul de control fiscal concluzionează următoarele :

**a).** Societatea nu a înregistrat integral în contabilitate cantitatea de lapte aprovizionat și implicit de produse finite realizate ;

**b).** Societatea nu a înregistrat în contabilitate venituri rezultate ca urmare a depășirilor de consum normat ;

**c).** Societatea a diminuat veniturile din producția stocată prin stornare în evidența contabilă fără documente justificative.

Din aceste motive, organul de control fiscal a constatat că aceste deficiențe au condus la stabilirea și declararea eronată de către societate a bazei de impunere, atât în ce privește impozitul pe profit cât și a TVA.

Ca urmare, organul de control fiscal a procedat la estimarea bazelor de impunere în conformitate cu art.67 și 94 din OG 92/2003 R și a pct.65.1 – 65.2 din HG 1050/2004 dat în aplicarea art.66 din OG 92/2003 R.

Sintetic, în ceea ce privește estimarea bazei impozabile privind impozitul pe profit acesta se prezintă astfel :

**a).** Estimarea bazei de impunere a impozitului pe profit ca urmare a neînregistrării integrale în contabilitate a cantității de lapte aprovizionat (anexa 47) :

An	Cantitate lapte neînregistrat în contab.	Valoare cheltuială cu laptele neînreg.	Total valoare prod.estimată	Bază impozabilă estimată
2007	xxxx l	xxxx lei	xxxxxx lei	xxxxxx lei
01.01-31.05.2008	xxxx l	xxxx lei	xxxxxx lei	xxxxxx lei
<b>TOTAL</b>	<b>xxxxx</b>	<b>xxxx lei</b>	<b>xxxxxx lei</b>	<b>xxxxxx lei (xxxx – xxxx)</b>

Rezultă că societatea nu a înregistrat în contabilitate în perioada 01.01.2007 – 31.05.2008 , xxxxx litri lapte, cantitate achiziționată de la principalele centre de colectare unde s-au făcut verificări încrucișate de către organul de control fiscal, iar aceasta a determinat majorarea bazei impozabile privind impozitul pe profit cu suma de xxxx lei în anul 2007 și cu suma de xxxxx lei în anul 2008.

**b).** Estimarea bazei de impunere a impozitului pe profit ca urmare a neînregistrării în evidența contabilă a veniturilor rezultate din depășirile de consum normat (anexele 24, 25, 26, 27 și 46).

Organul de control fiscal ținând cont de cantitățile de produse finite cât și de cantitățile de lapte aferente acestor produse finite înregistrate efectiv de societate în evidența contabilă în

perioada 2006-2007, 01.01. – 31.05.2008, stabilește dacă societatea s-a încadrat sau nu în consumul normat de lapte aferent pentru obținerea aceluiași cantități de produse finite.

De aceea, în anexele nr.24, 25 și 26, cantitatea de lapte ce trebuia consumată pentru produsele din lapte obținute și înregistrate de societate este următoarea :

<b>An</b>	<b>Total consum normat de lapte stabilit de org. de control</b>
<b>2006</b>	xxxxxxx litri
<b>2007</b>	xxxxxxx litri
<b>01- 05.2008</b>	xxxxxxxxx litri

Din anexa nr.27 în care este prezentată situația centralizatoare a datelor reprezentând consumul normat de lapte în raport cu consumul efectiv înregistrat de societate, rezultă sintetic :

<b>An</b>	<b>Total consum normat de lapte stab.de org.contr.</b>	<b>Total consum efectiv de lapte stab.de soc.</b>	<b>% <u>Cons.ef.</u> Cons.norm.</b>	<b>% <u>Cons.normat.</u> Cons ef.</b>	<b>Dif. + cons.ef. Cons. normat</b>
<b>2006</b>	xxxxx litri	xxxxx litri	xxx %	xx %	+ xxxxxx
<b>2007</b>	xxxxx litri	xxxxxxx litri	xxx %	xx %	+ xxxxxxxx
<b>01.- 05.'08</b>	xxxxx litri	xxxxxxx litri	xxx%	xx %	+ xxxxxx

Comparând consumul normat de lapte aferent produselor finite evidențiate în contabilitate cu consumul efectiv de lapte, se reține că a fost dată în consum o cantitate de lapte care depășește consumul normat cu 36% în 2006, cu 89% în 2007 și cu 45% în perioada 01.-05.2008.

Această depășire de consum normat, atât în termeni procentuali cât și ca diferență, a fost luată în calcul de către organul de control fiscal în vederea determinării bazei impozabile suplimentare privind impozitul pe profit, prezentată detaliat în anexa 46, astfel :

<b>An</b>	<b>Valoare producție estimată ca urmare a depășirii consumului normat</b>
<b>2006</b>	xxx lei
<b>2007</b>	xxxx lei
<b>01.01. – 31.05.2008</b>	xxxx lei

---

**T O T A L**

**xxxxxx lei**



Rezultă, conform datelor de mai sus că societatea avea posibilitatea obținerii unei cantități de produse finite suplimentar față de cea înregistrată în contabilitate în valoare totală de 1.114.440 lei valoare ce va majora corespunzător baza impozabilă privind impozitul pe profit.

**c). Estimarea** bazei de impunere a impozitului pe profit ca urmare a diminuării veniturilor din producția stocată, stornate de societate fără justificare în evidența contabilă.

În urma verificării efectuate, organul de control a constatat că societatea a procedat la stornarea unor cantități de produse finite intrate în gestiune, stornare având la bază doar rapoarte de producție în care sunt evidențiate aceste cantități de produse finite cu semnul minus, astfel (anexa 11) :

An	Raport producție-Cantitate	Valoare produs finit	Sortiment
2006	- xxxx kg	- xxxx lei	Provola
2007	- xxx kg	- xxxx lei	Mozarella ptr. pizza 1 kg.
01.08.	- xx kg	- xxxx lei	Mascarpone 0,5 kg
01.08.	- xx kg	- xxxx lei	Pecorino
<b>TOTAL</b>		<b>- xxxxx lei</b>	

Prin stornările de mai sus și prin efectuarea înregistrării în contabilitate cu NC 345 = 711 – xxxxx lei, societatea și-a diminuat veniturile impozabile în mod nejustificat întrucât la baza acestei înregistrări nu au fost prezentate documente justificative – facturi fiscale de stornare. Ca urmare, baza impozabilă a impozitului pe profit va fi majorată corespunzător cu suma de xxxx lei.

În concluzie, ca urmare a estimărilor de mai sus, baza impozabilă privind impozitul pe profit a fost majorată cu venituri suplimentare, prezentate detaliat în anexa 48, după cum urmează :

An	T o t a l venituri suplimentare	d i n   c a r e :		
		venit din depășire cons. normat	venit din neînreg. lapte	venit diminuat nejust. prin stornare
2006	xxxxxx	xxxxxx	-	xxx
2007	xxxxxx	xxxxxx	xxxxxx	xxxxxxx

<b>01.01. – 31.05.08</b>	xxxxx	xxxxxx	xxxxx	xxxx
<b>TOTAL</b>	<b>xxxxxx</b>	<b>xxxxxx</b>	<b>xxxxx</b>	<b>xxxxxx</b>

Așa cum reiese din datele de mai sus și aceeași anexa 48, în perioada 2006 – 2007 baza impozabilă a impozitului pe profit a fost majorată cu xxxxx lei (xxxx + xxxxx), sumă ce a fost luată în calculul impozitului pe profit suplimentar stabilit de organul de control fiscal prin Decizia nr.xxxx/16.09.2008 ce face obiectul prezentei contestații.

Organul de control fiscal a dispus ca sumele veniturilor stabilite suplimentar pentru perioada 01.01. – 31.05.2008 să fie înscrise de către societate în registrul de evidență fiscală și considerate ca venituri impozabile la recalcularea impozitului pe profit aferent trim.I și II 2008.

Urmare a celor prezentate, societatea datorează bugetului de stat pentru anii fiscali 2006 -2007 un impozit pe profit suplimentar în sumă de xxxxx lei (anexa 48) în conformitate cu art.19 (1) din Legea 571/2003, pct.12 (1) din HG 44/2004, pct.209 din OMFP 1752/2005, art.23 din OG 92/2003.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, societatea datorează majorări de întârziere în sumă totală de xxxx lei în conformitate cu art.115, 116 din OG 92/2003 R (anexa 49).

## **2. T.V.A.**

Perioada verificată 01.06.2003 – 31.05.2008.

Constatările organului de control fiscal în urma verificării efectuate și deficiențele descrise la cap.II pct.1 „Impozit pe profit”, au influență directă și asupra stabilirii obligațiilor fiscale privind TVA.

**a).** TVA suplimentară aferentă veniturilor neînregistrate în contabilitate ca urmare a depășirii consumului normat.

În perioada 2006 – 31.05.2008, organul de control fiscal a estimat venituri suplimentare din depășirea consumului normat pentru produsele finite, în sumă totală de xxxxxx lei din care :

- ✓ pentru anul 2006 = xxxxx lei
- ✓ pentru anul 2007 = xxxxxx lei
- ✓ pentru 1.01. – 31.05.2008 = xxxxxx lei

Societatea datorează TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei (xxxxx x 19%), modul de calcul fiind redat detaliat în anexele 46 și 52.

**b).** TVA suplimentară aferentă veniturilor neînregistrate în contabilitate din valoarea produselor finite estimate a fi obținute din lapte neînregistrat în evidența contabilă.

În perioada 2007 – 31.05.2008, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă cantitatea de lapte de xxxxxx litri, din care : în anul 2007 = xxxxx litri, iar în perioada 1.01. – 31.05.2008 = xxxx litri. Acestei cantități de lapte îi corespunde o valoare a produselor finite estimate în sumă de xxxxxx lei, având componentă anul 2007 = xxxx lei și perioada 1.01.- 31.05.2008 = xxxxx lei.

Societatea datorează TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei (xxxx x 19%), modul de calcul fiind redat în detaliu în anexele 47 și 52 .

**c).** TVA suplimentară aferentă diminuării veniturilor înregistrate în contabilitate ca urmare a stornării din gestiune a unor produse în baza rapoartelor de producție unde aceste produse sunt evidențiate cu semnul minus.

Stornările efectuate de societate au următoarea componentă (anexele 11 și 12) :

An	Raport producție Cantitate (minus)	Valoare produs finit (minus)	Sortiment
<b>2003</b>	- xxx kg.		Brânză mixtă
	- xx kg.	- xxxxx lei	Cașcaval Ricolta
	- xxxx kg.		Brânză Cociolta
	- xxxx kg.		Brânză Pecorină
<b>2006</b>	- xxxx kg.	- xxx lei	Provola
<b>2007</b>	- xxxx kg.	- xxxxxxxx lei	Mozzarella pt. pizza 1 kg
<b>01.08.</b>	- xx kg.	- xxxx lei	Mascarpone 0,5 kg.
<b>01.08.</b>	- xx kg.	- xxxx lei	Pecorino
<b>TOTAL</b>		<b>- xxxxx lei</b>	

În baza acestor stornări din rapoartele de producție, societatea efectuează înregistrarea contabilă prin NC 345 = 711 – xxxxxx diminuând astfel veniturile impozabile cu această sumă, fără a avea la bază documente justificative de stornare – factură fiscală.

Prin urmare, societatea datorează TVA suplimentară aferentă veniturilor diminuate nejustificat în sumă de xxxx lei (xxxx x 19%), modul de calcul detaliat fiind redat în anexa 52.

**d). TVA suplimentară aferentă valorii produselor finite scăzute din gestiune nejustificat.**

Societatea în luna septembrie 2007 a procedat la scăderea din gestiune a cantității de xxxx kg mozzarella pentru pizza 1 kg în valoare de xxxxx lei în baza bonului de consum nr.xx/30.09.2007, fără a prezenta organului de control fiscal documente justificative – factura fiscală sau alte documente legale.

Organul de control fiscal a constatat că societatea a considerat suma de xxxxx lei ca și cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil la 31.12.2007.

Prin urmare, societatea datorează suplimentar TVA în sumă de xxxx lei (xxxx x 19%) aferentă acestei scăderi din gestiune, în condițiile în care produsul nu a fost comercializat și însăși societatea a stabilit ca suma de xxxx lei este o cheltuială nedeductibilă fiscal.

În concluzie, TVA datorată suplimentar bugetului de stat este în sumă totală de xxxxx lei (xxxxx + xxxxx + xxx + xxxx) în conformitate cu art.126 (1), art.137 (1) lit.b) din Legea 571/2003 și a art.23 din OG 92/2003 R.

Pentru nevirarea la termen a TVA suplimentară, societatea datorează majorări de întârziere în sumă totală de xxxx lei în conformitate cu art.115 – 116 din OG 92/2003 R (anexa 52).

**III.** Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, organul de soluționare a contestației, reține următoarele :

In fapt :

- pentru realizarea obiectului principal de activitate si anume fabricarea produselor lactate si a branzeturilor, societatea verificata in perioada 2006-2008 se aprovizioneaza cu lapte atat de la societati comerciale, in principal SC xxxxx SRL xxxx, cat si de la producatori individuali prin intermediul centrelor de colectare a laptelui din localitatile: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

- cu ocazia inspectiei fiscale au fost efectuate o serie de verificari incrucisate la o parte din furnizorii de lapte ai societatii, respectiv cercetari la fata locului la centrele de colectare a laptelui situate in localitatile : xxxxxxxxxxxxxxxxxxx

- in conformitate cu procesele verbale intocmite de organul de inspectie fiscala, la trei centre de colectare a laptelui: xxxx,.xxxx si producatorul individual xxxx din xxxx, s-au constatat diferente intre cantitatile de lapte inscrise pe centralizatoare, respectiv avize de insotire a marfii si cantitatile de lapte inregistrate in contabilitate, cantitati care sunt mai mici atat fata de cele inscrise pe centralizatoare cat si fata de cele inscrise pe avizele de insotire a marfii

- la centrele de colectare a laptelui: xxxxx si xxxx, nu s-au constatat diferente in urma verificarii efectuate

In sinteza, **deficiențele** constatate de organul fiscal sunt următoarele:

-cu privire la modul de inregistrare in contabilitate a laptelui achizitionat si a neanregistrarii in evidenta contabila a intregii cantitati de lapte achizitionat

-venituri neanregistrate in contabilitate ca urmare a depasirii consumului normat

-venituri din productia stocata stornate fara justificare

Aceste deficiente au condus la stabilirea eronata de catre societate a bazei de impunere in ce priveste impozitul pe profit si TVA. Ca urmare, pentru fiecare tip de deficiente identificat in urma controlului s-a procedat la **estimarea bazelor de impunere**, prezentate in detaliu in decizia de impunere, raportul de inspectie fiscala si toate anexele acestuia.

In drept, avand in vedere perioada verificata 01.01.2005-31.12.2007 ( pentru impozitul pe profit) si respectiv 01.06.2003-31.05.2008 ( pentru TVA), sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

-art. 6 alin 1 din Legea 82/1991 : „Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”

-art. 6 alin 2 din Legea 82/1991 : „Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat, aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

-art. 64 din OG 92/2003 republicata in anul 2007:”Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.”

-art. 65 alin 1-2 din OG 92/2003 republicata in anul 2007: „(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.  
(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”

-art. 67 alin 1-2 din OG 92/2003 republicata in anul 2007:

”(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

(2) In situatiile in care, potrivit legii, organele fiscale sunt indreptatite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea in vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

-pct. 65.1 lit. a) din HG 1050/2004: *„Estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt:  
a) contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere.”*

-pct. 65.2 din HG 1050/2004 : *„Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, lund in considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organul fiscal va avea in vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabili cu activitati similare.”*

-art. 19 alin 1 din Legea 571/2003 : *„Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.”*

-pct. 12 alin 1 din HG 44/2004 dat in aplicarea art. 19 din Legea 571/2003 : *„Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”*

-art. 126 alin 1 din Legea 571/2003 : *„In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

*a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuata cu plata...*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin (1)*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin (2).”*

-art. 137 alin 1 lit b) din Legea 571/2003 : *„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din : preturile de achizitie sau, in lipsa acestora, pretul de cost, determinat la momentul livrarii, pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin (3) lit. e), alin (4) si (5).”*

**In concluzie**, avand in vedere implicatiile fiscale a deficientelor retinute in detaliu in actele de control ce fac obiectul cauzei, in mod legal s-a procedat la estimarea veniturilor urmare a neanregistrarii in contabilitate a intrarilor si iesirilor de produse finite, avand la baza cantitatea de lapte determinata ca diferenta intre cantitatea de lapte data in consum si cantitatea de lapte necesara conform consumului normat pentru realizarea produselor finite evidentiata in contabilitate.

Totodata, s-a estimat o baza suplimentara in ceea ce priveste impozitul pe profit urmare a neanregistrarii in contabilitate a tuturor cantitatilor de lapte achizitionate, baza impozabila determinata ca diferenta intre veniturile impozabile aferente cantitatilor de produse finite estimate si cheltuiiala cu laptele necesara pentru producerea lor.

Astfel, societatea datoreaza bugetului de stat un impozit pe profit suplimentar in suma totala de xxxxxxxx lei si TVA in suma totala de xxxxxxxx lei . In conformitate cu art. 115-116 din OG 92/2003 R , pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit societatea datoreaza majorari de intarziere impozit profit in suma de xxxxxx lei si majorari de intarziere TVA in suma de xxxxxxxx lei.

In ceea ce priveste afirmatiile petentei prin contestatia formulata mentionam urmatoarele:

-referitor la randamentele de productie avute in vedere de catre organul de inspectie fiscala , facem precizarea ca acestea sunt inscrise in „Situatia cu privire la ingredientele folosite la obtinerea produselor finite la SC xxxxx SRL”, situatie intocmita, semnata si stampilata de catre agentul economic, care constituie anexa 17 la RIF. Din situatia mentionata rezulta ca se obtin intre 12 si 15 kg produs finit din sortimentele Mozzarella pentru pizza, respectiv Mozzarella gastronomică din prelucrarea a 100 litri lapte.

Societatea prezinta in sustinerea contestatiei 2 retete de fabricatie din care rezulta ca pentru producerea unui kg de produs finit Mozzarella pentru pizza, respectiv Mozzarella gastronomică sunt necesari 14 litri de lapte ( 7,14 kg produs finit rezultat din prelucrarea a 100 litri de lapte). Totodata prezinta situatii de calcul al consumului normal, avand la baza randamentul de 7,14%. Din analiza acestor situatii se retine ca acest consum normal, din punct de vedere cantitativ depaseste cu mult consumul efectiv inregistrat in contabilitate, ceea ce demonstreaza ca acest randament este cu mult inferior celui efectiv obtinut.

Organul de inspectie fiscala, procedand la determinarea randamentului aferent sortimentului mozzarella, conform datelor inregistrate in evidenta contabila, (produse finite obtinute si inregistrate in contabilitate/cantitate de lapte data in consum ) se constata o variatie foarte mare a acestuia de la circa 3-3,5% (3-3,5 kg produs finit obtinut din prelucrarea a 100 litri de lapte ), in lunile iulie 2007 si octombrie 2007 la circa 13,37% in luna ianuarie 2008 ( Situatie randamentelor de productie in perioada august 2006-mai 2008).

Modul de determinare a randamentului aferent sortimentului mozzarella este prezentat mai jos:

Randament= cantitatea de produse finite evidentiata ca intrari in contabilitate / cantitatea de lapte data in consum, unde

-cantitatea de produse finite evidentiata ca intrari in contabilitate din sortimentul mozzarella este inscrisa in coloana 4 din anexele 24,25 si 26 la RIF



-cantitatea de lapte data in consum pentru producerea sortimentului mozzarella = Diferenta dintre consumul normat si cel efectiv (inscrisa in coloana 24 din anexa 27) \* pondere consum normat mozzarella in total consum normat (pondere inscrisa in coloana 9, respectiv 11 din anexa 27) + consum normat aferent sortimentului mozzarella (inscrisa in coloana 8, respectiv 10 din anexa 27) .

Laptele aprovizionat si cel consumat avut in vedere de catre organul de inspectie fiscala este cel inscris pe notele de intrare receptie, respectiv pe bonurile de consum intocmite de catre societate si cel inscris la intrari si iesiri in fisele de magazie prezentate cu ocazia inspectiei fiscale, informatii care se regasesc in anexa 11 la RIF.

Din analiza situatiei sus mentionate se poate observa ca societatea a obtinut conform datelor inregistrate in evidenta contabila un randament superior celui de 7,14%, in lunile august 2006 (9,7%), octombrie 2006 (7,6%), noiembrie 2006 (8,8%), decembrie 2006 (10%), ianuarie 2007 (7,8%), februarie 2007(8,9%), martie 2007 (7,5%), noiembrie 2007 (8,6%), ianuarie 2008(13,37%), mai 2008 (9%). Din aceasta cauza, apreciem ca fiind fara fundament real randamentele cuprinse in rețetele de fabricatie depuse de societate in sustinerea contestatiei.

De asemenea, mentionam ca in vederea stabilirii situatiei fiscale, respectiv determinarii obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat, organul de inspectie fiscala a tinut cont de faptul ca societatea a utilizat si alte materii prime decat laptele la obtinerea produselor finite (mozzarella pentru pizza), anume a utilizat si pasta de mozzarella in perioada noiembrie 2007-februarie 2008, aspect detaliat in actele de control intocmite.

Cu ocazia inspectiei fiscale efectuate, s-a dispus inventarierea patrimoniului in urma careia au rezultat plusuri si minusuri de inventar (aspect detaliat la pag. 11-13 din RIF). Astfel, au fost constatate faptic cantitati de produse finite produse in zile (conform datelor inscrise pe eticheta), pentru care societatea nu a evidentiat sau a evidentiat in contabilitate cantitati mai mici, conform rapoartelor de productie intocmite. Facem precizarea ca data cu care se inregistrau in contabilitate produsele finite era data dării in consum a laptelui (aspect detaliat la pag. 7-8 din RIF).

De asemenea, s-a retinut ca evidentierea in contabilitate a produselor finite obtinute sub aspect cantitativ era legata de cantitatile comercializate conform facturilor fiscale (aspect detaliat la pag10-11 din RIF).

Urmare a deficientelor retinute cu ocazia verificarii fiscale, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea bazei de impunere in ceea ce priveste impozitul pe profit si TVA. Petenta solicita anulara integrala a deciziei de impunere, desi aceasta cuprinde si obligatii de plata stabilite prin insasi faptul ca societatea a diminuat veniturile impozabile si obligatia de plata in contul TVA urmare a scaderii din gestiune a unor produse fara a prezenta documente justificative. Mai mult, spre exemplu, societatea a procedat la scaderea din gestiune a cantitatii de xxxxxx kg de produs finit



Mozzarella pentru pizza, constatata ca depreciata, fara a se face dovada scoaterii din circuitul economic si a distrugerii acesteia. Din moment ce agentul economic a considerat contravaloarea cantitatii de produs finit Mozzarella pentru pizza depreciata ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, in mod legal organul de inspectie fiscala a considerat aceasta operatiune ca fiind livrare de bunuri si a colectat TVA urmare inspectiei fiscale. De aceea, anexarea de catre petenta la contestatia formulata a documentelor din care rezulta ca a pus la dispozitia salariatilor cantitatea de xxxxxx kg mozzarella pentru pizza , nu poate fi retinuta favorabil in solutionarea cauzei.

In acest context, mentionam ca la pct. 6 alin (9) din HG 44/2004 dat in aplicarea art. 128 alin (8) lit. b) din Legea 571/2003, se prevede ca: *"In sensul art. 128 alin (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se considera livrare de bunuri cu plata bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, daca sunt indeplinite in mod cumulativ urmatoarele conditii :*

- a) bunurile nu sunt imputabile ;*
- b) degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente;*
- c) se face dovada ca s-au distrus bunurile si nu mai intra in circuitul economic."*

Prin urmare, avand in vedere prevederile invocate punerea la dispozitia salariatilor a cantitatii de xxxx kg mozzarella pentru pizza, fara a se face dovada ca aceasta cantitate a fost distrusa si a fost scoasa din circuitul economic, constituia livrare de bunuri pentru care se datoreaza TVA, asa cum legal a stabilit organul de control.

Petenta mentioneaza ca a comercializat in cursul lunii iulie 2007 cantitatea totala de xxxxxxxx litri lapte, prezentand in xerocopie, in sustinerea contestatiei formulate, facturile respective:

-FF xxxxxx/12.07.2007 emisa pentru SC xxxxx SRL xxx in valoare totala de xxxxx lei, din care TVA xxxx lei, contravaloare a xxxxx litri lapte pasteurizat ;

-FF xxxxxxxx/25.07.2007 emisa pentru SC xxxxx SRL xxxx in valoare totala de xxxx lei, din care TVA xxxx lei, contravaloare a xxxxxx litri lapte pasteurizat;

-FF xxxxxx/26.07.2007 emisa pentru SC xxxx SRL xxx in valoare totala de xxxx lei, din care TVA xxxx lei, contravaloare a xxxxx litri lapte pasteurizat;

De asemenea, petenta a prezentat un numar de xxx avize de insotire a marfii, in care sunt consemnate cantitatile efectiv livrate si ziua in care acestea s-au livrat (aviz de insotire a marfii seria xxxx nr. xxxxx,.....xxxxx nr. xxxxxx).

Procedand la verificarea formularelor achizitionate de societate in perioada pana la data de 31.12.2007, s-a retinut ca petenta nu a achizitionat de la SC xxxxx SA xxxx (societate care a tiparit avizele respective) avizele de insotire a marfii prezentate care au inscrise zile din lunile iunie 2007 si iulie 2007. In sustinerea sa, organul de inspectie fiscala anexeaza la referatul intocmit la dosarul contestatiei : Situatia formularelor cu regim special ridicate de catre SC xxxxx SRL xxxx, conform

evidentelor informatice ale Companiei Imprimeria Nationala, care pot fi consultate la nivelul DGFPxxxx si Fisa analitica a contului 302.8.1 „Documente cu regim special” pentru anul 2007.

Din analiza documentelor sus mentionate se concluzioneaza urmatoarele:

-petenta a achizitionat de la SC xxxx SA , avize de insotire a marfii doar in data de 15.09.2005, de la nr. xxxxxx-xxxxxxx. Societatea mentionata a livrat catre petenta doar facturi fiscale si chitante;  
-SC xxxxx SRL xxxxx a achizitionat avize de insotire in anul 2007 de la SC xxxx SRL, care nu sunt prenumerotate.

Prin cele mentionate, se retine ca avizele de insotire prezentate, desi au inscrise zile din lunile iunie 2007 si iulie 2007, au fost intocmite ulterior finalizarii inspectiei fiscale (fapt confirmat de continutul Fisei analitice a contului 302.8.1 „Documente cu regim special” pentru anul 2007).

Astfel, singurele documente aferente livrarilor mentionate sunt facturile fiscale prezentate. Asa cum s-a mentionat si la pag 9 din RIF, societatea detine in patrimoniu 2 bazine de depozitare a laptelui avand o capacitate totala de 10.000 litri(2x 5.000 litri). Totodata capacitatea medie de transport a unei cisterne de transport lapte este de 5.000 litri.

Avand in vedere aceasta situatie existenta la fata locului, rezulta ca in facturile prezentate nu sunt consemnate operatiuni reale intrucat societatea nu avea capacitatea depozitare a cantitatilor facturate si nu se puteau transporta cu un singur transport aceste cantitati.

In concluzie, organul de inspectie fiscala in vederea stabilirii obligatiilor fiscale, a procedat la estimarea bazei de impunere avand la baza consumul de lapte inregistrat in contabilitate si consumul normat aferent fiecarui produs finit (cuprins in documentele prezentate cu ocazia inspectiei fiscale), apreciind ca societatea a prelucrat integral laptele achizitionat in vederea obtinerii produselor finite.

Pentru considerentele reținute în baza art.211 (5) din OG 92/2003 R, se

**D E C I D E :**

Respinge ca neantemeiata contestația formulată de S.C xxxxx S.R.L xxxx împotriva Deciziei de impunere nr.xxxxx/16.09.2008 pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând :

✓ impozit profit	=	xxxxxxx lei ;
✓ majorări aferente	=	xxxxxx lei ;
✓ TVA	=	xxxxxxx lei ;
✓ majorări întârziere aferente	=	xxxxxx lei

Prezenta Decizie poate fi atacată la Curtea de Apel xxxxx în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

**V I Z A T ;**  
**SERV. JURIDIC,**

