

Decizia nr. 27 emisa de DGFP in anul 2008

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul in Orastie, str. ..., nr. ..., Ferma ... judetul Hunedoara.

Contestatia a fost formulata impotriva **Raportului de inspectie fiscala incheiat sub nr. .../2007** si **Deciziei de impunere nr. .../2007**, emisa de Administratia finantelor publice Deva si se refera la suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impoziti pe profit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

De asemenea societatea comerciala contesta **Dispozitia nr. .../2007** privind masurile stabilite de inspectia fiscala privind inregistrarea in evidenta contabila a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar (impozit pe profit si majorari de intarziere aferente).

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art. 206 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta sustine ca, nu datoreaza impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente, din urmatoarele motive :

- la determinarea costului de productie aferent stocurilor (efectivele de porci, existenti la ...2006 si respectiv ...2007), organele de inspectie fiscala nu au tinut seama de prevederile Ordinului ministrului finantelor nr. 1826/2003 privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune;

- organele de inspectie nu au tinut cont de repartizarea rationala a cheltuielilor indirecte asupra costului de productie, avand in vedere capacitatea normala de productie, astfel:

- a) cheltuielile cu amortizarea, inregistrate de societate, se refera la toate capacitatile de productie precum si la sediul administrativ;

- b) cheltuielile cu salariile, inregistrate de societate, cuprind si salariile personalului indirect productiv;

c) alte cheltuieli, inregistrate in evidenta contabila (cheltuieli postale, cheltuieli cu materialele nestocate, cheltuieli cu obiectele de inventar), sunt aferente unei capacitati normale a activitatii si in consecinta, doar o parte trebuia repartizata asupra costului de productie.

Societatea contestatoare concluzioneaza ca, organele de inspectie au determinat eronat costul de productie aferent sporului in greutate, marind in mod artificial veniturile din productia stocata si implicit profitul impozabil.

Fata de cele sustinute, societatea solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si anulara partiala a actelor administrative atacate.

II. Prin raportul de inspectie fiscala, incheiat sub nr. .../2007, care a stat la baza Deciziei de impunere nr. .../2007, organele de inspectie fiscala, au consemnat urmatoarele:

In perioada supusa verificarii, societatea a achizitionat porci din import, contravaloarea acestora fiind inregistrata in evidenta contabila, la pretul de achizitie.

Pentru reflectarea in evidenta contabila a cresterii in greutate a porcilor, pe parcursul perioadei verificate, societatea a utilizat metode diferite (fie la cost de productie, fie la pret prestabilit).

Cu exceptia anului 2005, societatea nu a utilizat contul 368 „Diferente de pret la animale si pasari”, prin care sa evidentieze diferentele (in plus sau in minus) intre pretul de inregistrare standard si costul de productie.

Prin reflectarea, in evidenta contabila, a cresterii in greutate a porcilor, la pret prestabilit, fara a se inregistra si diferentele de pret (in plus sau in minus), fata de costul efectiv sau prin neluarea, in calculul costului de productie, a tuturor cheltuielilor aferente cresterii porcilor, au fost incalcate prevederile pct. 127 alin. (1) si alin. (2) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1752/2005.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au recalculat, pentru perioada ... 2006 - ... 2007, cresterile in greutate a porcilor precum si descarcarile din gestiune a porcilor vanduti, utilizand, la descarcare, metoda costului mediu pe bucata.

In urma recalcularii efectuate, organele de inspectie au majorat baza impozabila pentru calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei, astfel:

- ... lei pentru anul fiscal 2006;

- ... lei pentru perioada ianuarie - septembrie 2007.

Pentru profitul impozabil, stabilit suplimentar, organele de inspectie au calculat, suplimentar, impozit pe profit in suma de ... lei, astfel:

- ... lei aferent anului fiscal 2006;
- ... lei aferent perioadei ianuarie - septembrie 2004.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorari si penalitati de intarziere aferente de ... lei.

III. Avand in vedere constatarile organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca profitul impozabil trebuie influentat cu diferentele de pret la animale (intre pretul de inregistrare si costul de productie) in conditiile in care aceste diferente nu au fost inregistrate in evidenta contabila prin creditul contului 711 "Variatia stocurilor".

In fapt, in perioada supusa verificarii, societatea a achizitionat porci din import, contravaloarea acestora fiind inregistrata in evidenta contabila, la pretul de achizitie.

Pentru reflectarea in evidenta contabila a cresterii in greutate a porcilor, pe parcursul perioadei verificate, societatea a utilizat metode diferite (fie la cost de productie, fie la pret prestabilit).

In perioada ... 2006 - ... 2007, societatea nu a utilizat contul 368 „*Diferente de pret la animale si pasari*”, prin care sa evidentieze diferentele (in plus sau in minus) intre pretul de inregistrare standard si costul de productie.

Prin reflectarea, in evidenta contabila, a cresterii in greutate a porcilor, **la pret prestabilit**, fara a se inregistra si diferentele de pret (in plus sau in minus), fata de costul efectiv, sau prin neluarea, in **calculul costului de productie**, a tuturor cheltuielilor aferente cresterii porcilor, au fost incalcate prevederile pct. 127 alin. (1) si alin. (2) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1752/2005.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au recalculat, pentru perioada ... 2006 - ... 2007, cresterile in greutate a porcilor precum si descarcarile din gestiune a porcilor vanduti, utilizand, la descarcare, metoda costului mediu pe bucata.

În urma recalculării efectuate, organele de inspecție au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei, astfel:

- ... lei pentru anul fiscal 2006;
- ... lei pentru perioada ianuarie - septembrie 2007.

Pentru profitul impozabil, stabilit suplimentar, organele de inspecție au calculat, suplimentar, impozit pe profit în suma de ... lei, astfel:

- ... lei aferent anului fiscal 2006;
- ... lei aferent perioadei ianuarie - septembrie 2007.

În drept, pct. 55, pct. 127, pct. 130 alin. (1), alin. (2) și alin. (3) din Ordinul ministrului Finanelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

“(1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.[...]

127. - (1) Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în

furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.[...]

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

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

(3) Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.[...]"

Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, referitor la funcțiunea contului 361 "Animale și păsări" precizează:

„ Cu ajutorul acestui cont se ține evidența efectivelor de animale și păsări de natura stocurilor, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mîji etc.), în vederea creșterii și folosirii lor pentru muncă și reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru valorificare; coloniile de albine, precum și animalele pentru producție (lână, lapte și blană).

Contul 361 "Animale și păsări" este un cont de activ.

În debitul contului 361 "Animale și păsări" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor achiziționate (368, 401, 408, 542);

- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități legate prin interese de participare (451, 453);

- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor primite de la unitate sau subunități (481, 482);

- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor aduse de la terți, precum și a celor aportate în natură (356, 401, 456);

- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, sporuri de greutate și plusurile de inventar (711);

- valoarea animalelor și păsărilor primite cu titlu gratuit (758).
- În creditul contului 361 "Animale și păsări" se înregistrează:**
 - **valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor vândute** - din producție proprie sau achiziționate - constatate minus de inventar și cele trimise la terți (711, 606, 356);
 - **valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor livrate unității sau subunităților** (481, 482);
 - **valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor vândute ca atare** (371);
 - valoarea pierderilor din calamități (671).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor existente în stoc la sfârșitul perioadei."

De asemenea cu ajutorul contului 368 "Diferențe de preț la animale și păsări" se ține evidența diferențelor, în plus sau nefavorabile, respectiv în minus sau favorabile, între prețul standard (prestabilit) și costul de achiziție, respectiv costul de producție.

„Contul 368 "Diferențe de preț la animale și păsări" este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a animalelor și păsărilor.

În debitul contului 368 "Diferențe de preț la animale și păsări" se înregistrează:[...]

- diferențele de preț în plus sau nefavorabile (prețul de înregistrare este mai mare decât prețul standard) aferente animalelor și păsărilor intrate în gestiune din producție proprie (711);[...]

În creditul contului 368 "Diferențe de preț la animale și păsări" se înregistrează:[...]

- diferențele de preț în minus sau favorabile (prețul de înregistrare este mai mic decât prețul standard) aferente animalelor și păsărilor intrate în gestiune din producție proprie (711);[...]

Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente animalelor și păsărilor existente în stoc."

Potrivit pct. 2 din Precizarile privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003, se precizează:

„Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație.[...]

În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în:

- costuri de achiziție;
- costuri de producție;
- costuri de prelucrare;
- cheltuieli ale perioadei.[...]

2.2. Structura costurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.[...]

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.[...]

2.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel:

- a) cheltuieli directe;
- b) cheltuieli indirecte;
- c) cheltuieli de desfacere;
- d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;

- regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.[...]

Calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesitățile proprii.”

Fata de cele arătate mai sus, se retine ca, societatea contestatoare nu a respectat, prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul ca, nu a utilizat contul **368 "Diferențe de preț la animale și păsări"** pentru înregistrarea diferențelor de preț (în plus sau în minus), fata de costul efectiv sau prin neluarea, în **calculul costului de producție**, a tuturor cheltuielilor aferente creșterii porcilor.

Având în vedere cele reținute, se concluzionează ca, organele de inspecție fiscală au procedat, în mod legal, au majorat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de ... lei, pentru perioada : ... 2006 - ... 2007 și implicit impozitul pe profit în suma de ... lei.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natură impozitului pe profit, aceasta datorează și sumele cu titlu de **majorări de întârziere**, în suma totală de ... lei.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../2007, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului Hunedoara, prin biroul de soluționare a contestațiilor

are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite si taxe ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, prin Dispozitia nr. .../2007, organele de inspectie fiscala au dispus inregistrarea in evidenta contabila a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar, reprezentand impozit pe profit si majorari de intarziere aferente.

In drept, potrivit art. 209 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. a judetului Hunedoara este competenta sa solutioneze „**contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala[...]**”

Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului „ Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”, cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului, se prevede:

„1. Formularul „Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala” reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului consolidat al statului.”

Intrucat masurile stabilite in sarcina societatii contestatoare prin Dispozitia nr. .../2007 nu vizeaza stabilirea de obligatii fiscale, fapt pentru care aceasta nu are caracterul unui titlu de creanta, se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organului fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Potrivit art. 209 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

„ Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente”

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare Activitatii de inspectie fiscala in calitate de emitent al dispozitiei de masuri.

Referitor la solicitarea contestatoarei privind suspendarea executarii Deciziei de impunere nr. .../2007, cauza supusa

solutionarii este daca D.G.F.P. a judetului Hunedoara se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care cererea de suspendare a executarii actului administrativ fiscal nu se afla in competenta sa materiala de solutionare.

In fapt, contestatoarea a solicitat, prin contestatia formulata, suspendarea executarii Deciziei de impunere nr. .../2007.

In drept, art. 215 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, astfel cum a fost modificata de Legea nr. 158/2006 privind aprobarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 165/2005, prevede urmatoarele:

„1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”

Avand in vedere dispozitiile imperative ale legii, cererea societatii contestatoare de suspendare a Deciziei de impunere nr. .../2007 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara - Activitatea de inspectie fiscala, intra sub incidenta prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ, motiv pentru care D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, astfel ca se va respinge contestatia, ca inadmisibila.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 213 si art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1. Respingerea, ca neintemeiata, a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. Orastie, impotriva Deciziei de impunere nr. .../2007, emisa de Administratia finantelor publice Deva si se refera la suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar;

- ... lei - majorari de intarziere aferente impozi pe profit.

2. Respingerea, ca inadmisibila, a contestatiei referitoare la capatul de cerere privind suspendarea executarii Deciziei de impunere nr. .../2007 privind obligatiile fiscale stabilite suplimentar.

3. Transmiterea, contestatiei formulata impotriva Dispozitiei nr .../2007 privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, Activitatii de inspectie fiscala, spe competenta solutionare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Hunedoara in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.