



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR Nr. 17/2007

DECIZIA NR. 15/03.05.2007

privind soluționarea contestației depusă de S.C. EP S.R.L. cu sediul în L , Str. L1, Nr.L2, Județul Bistrița-Năsăud înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 4681/06.03.2007.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Control Fiscal Bistrița-Năsăud în legătură cu contestația depusă de S.C. EP S.R.L. din L.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele Activității de Control Fiscal Bistrița-Năsăud prin Deciziile de impunere nr.4814/02.11.2005 (filele 85-88), acte emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.4814/31.10.2005 și are ca obiect suma totală de S lei reprezentând **impozit pe profit** stabilit suplimentar în sumă de S1 lei, dobânzi în sumă de S.1.1. lei și penalități aferente în sumă de S.1.2. lei, **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar în sumă de S2 lei, dobânzi în sumă de S.2.1. lei și penalități aferente în sumă de S.2.2. lei.

Constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175, 177 și 179 din Codul de procedură fiscală – republicat, și pe cale de consecință Biroul de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud este investit să se pronunțe asupra contestației.

Prin scrisoarea nr.220/23.01.2006 (fila 100) s-a solicitat Activității de Control Fiscal Bistrița-Năsăud copie după Procesul verbal nr.2689/28.06.2005 întocmit la cererea Inspectoratului Județean de Poliție Bistrița-Năsăud. Totodată s-a solicitat și efectuarea unei verificări suplimentare, atât la petentă cât și la clientul - S.C. AG S.R.L., care să vizeze realitatea și efectivitatea operațiunilor economice consemnate în facturile fiscale nr.6043057/27.01.2004 și nr.6043060/28.04.2004, operațiuni care au fost stornate ulterior pe baza facturii fiscale nr.6600943/30.10.2004.

Răspunsul la cele solicitate a fost transmis de către Activitatea de Control Fiscal cu adresa nr.1149/10.03.2006 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr.5025/13.03.2006 la care au fost anexate Procesele

verbale întocmite cu nr. 1148/07.03.2006, nr.1149/01.03.2006 și nr.2689/29.06.2005 precum și alte documente financiar contabile (filele 108-233).

Se impune de precizat că în conformitate cu art.176 alin.(1) lit.c) și d) contestația va cuprinde motivele de fapt și de drept cât și dovezile pe care se întemeiază. Având în vedere această normă legală cât și din analiza conținutului contestației formulate în faza inițială rezultă că motivele invocate de petentă, atât în ceea ce privește impozitul pe profit cât și taxa pe valoarea adăugată nu au fost încadrate în drept iar starea de fapt a fost descrisă succint nefiind probată cu documente justificative.

Astfel, referindu-se la suma de S3 lei, apreciată de organul de control drept cheltuială nedeductibilă fiscal, petenta se rezumă a arăta că prevederea legală invocată în actul de impunere nu are nici o legătură cu Codul Fiscal iar interpretarea făcută de organele de inspecție nu este conformă cu realitatea. Petenta nu arată însă în concret care sunt normele legale de care se prevalează în apărare și nici care este starea de fapt reală probată cu documente.

Cu privire la suma de S4 lei exclusă de la deductibilitate la calculul impozitului pe profit, petenta afirmă doar că organul de control nu a ținut cont de faptul ca această cheltuială a fost efectuată în scopul obținerii de venituri fără însă să invoce temeiul legal și să aducă probe prin care să justifice cele afirmate.

Aceeași situație se regăsește în contestația petentei cu privire la suma de S5 lei cheltuială nedeductibilă legată de valorificarea unor mijloace fixe.

În legătură cu taxa pe valoarea adăugată petenta se limitează să critice constatările organului de control fără a-și întemeia cererea pe argumente legale raportată la starea de fapt reală probată cu documente.

Prin adresa nr.220/20.01.2006 (fila 99) s-a solicitat petentei completarea dosarului contestației cu menționarea expresă a sumelor contestate defalcate pe categorii de obligații.

Cele solicitate au fost transmise la dosarul cauzei și au fost înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, sub nr.513/01.02.2006 (filele 102 la 106).

Față de cele arătate mai sus organul de soluționare, în temeiul rolului activ consacrat de art.7 din Codul de Procedură Fiscală prin adresele nr.220/02.03.2006 și nr.220/10.05.2006 solicită petentei de a transmite documente pentru justificarea consumului de carburanți precum și motivarea în drept a contestației. Prin aceleași scrisori contribuabilul a fost invitat să se prezinte la organul de soluționare pentru a contribui la clarificarea problemelor legate de stabilirea unor stări de fapt reflectate în actele de inspecție și a altor aspecte ce au impact cu fondul cauzei, inclusiv depunerea documentelor probatorii.

La intervențiile justificate ale organului de soluționare, contestatoarea nu a dat curs, încălcând prevederile art.10 din Codul de procedură fiscală - republicat coroborat cu art.64 și art.176 din același Cod, ignorând obligația de colaborare în vederea determinării stării de fapt fidelă, a prezentării mijloacelor doveditoare și a motivării în drept.

În acest context a fost evident că analiza pe fond a cauzei nu putea fi făcută, fapt pentru care, în conformitate cu art.2 alin.(3) și art.183 alin.(1) din Codul de

procedură fiscală coroborat cu art.155¹ din Codul de procedură civilă, prin Decizia nr.58/30.06.2006 (filele 243 la 247) s-a decis suspendarea soluționării cauzei până la înlăturarea motivelor care împiedică analiza pe fond a contestației, urmând ca după depunerea documentelor probatorii și motivarea în drept a cererii, procedura de soluționare să fie reluată.

Prin adresa înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr.4681/06.03.2007 înaintată împreună cu documentele financiar contabile anexate (filele 253 la 274), S.C. EP S.R.L., prin intermediul lichidatorului judiciar S.C. VC S.R.L., depune motivele de drept care au stat la baza contestației formulate, solicitându-se totodată repunerea pe rol a contestației suspendată.

Menționăm că prin adresa nr.4681/20.03.2007 s-a solicitat Activității de Control Fiscal Bistrița-Năsăud comunicarea punctului de vedere în ceea ce privește repunerea pe rol a contestației de către petentă precum și clarificarea unor sume cuprinse în Deciziile de impunere nr.4814/02.11.2005 (filele 85 la 88).

Cele solicitate au fost transmise cu adresa nr.12258/12.04.2007 înregistrată la registratura D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.7321/13.04.2007 (filele 283 la 289).

În cauză s-a întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reținem următoarele:

I. La solicitarea adresată Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud de către Inspectoratul de Poliție Județean Bistrița-Năsăud privind efectuarea unei inspecții fiscale generale la S.C. EP S.R.L. L pentru perioada ianuarie 2004 – februarie 2005 (adresa nr.65617/15.03.2005 – fila 172) a fost întocmit Procesul Verbal nr.2689/28.06.2005 (filele 165-171) împreună cu anexele acestuia (filele 108 la 164) stabilindu-se suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de S6 lei , dobânzi în sumă de S.6.1. lei și penalități în sumă de S.6.2. 1.480 lei. Ulterior ca urmare finalizării inspecției fiscale generale pentru perioada 01.07.2003-31.08.2005 a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.4814/31.10.2005 (filele 59-73), acte care au stat la baza emiterii celor două Decizii de impunere nr.4814/02.11.2005 (filele 85-88) cu privire la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

La filele 134 și 135 din dosarul contestației se regăsește și Nota de constatare nr.20041/11.03.2005 a Gărzii Financiare Secția Bistrița-Năsăud, anexa 19a la Procesul Verbal, înaintată Activității de Control Fiscal în vederea efectuării verificării fiscale.

Prin raport s-au stabilit suplimentar obligații bugetare în sumă totală de S lei reprezentând impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accesorii în cuantumurile menționate mai sus. Motivele care au condus la stabilirea suplimentară a acestor obligații rezidă din faptul că societatea a evidențiat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal influențând baza de calcul pentru determinarea impozitului pe profit cât și a taxei pe valoarea adăugată.

În concret constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală din 31.10.2005 se rezumă în principal la următoarele:

1). Referitor la impozitul pe profit.

1.1. Prin inventarul efectuat la sfârșitul anului 2003 se constată existența a X capete găini ouătoare la prețul de Y lei/găina (fila 56), în luna mai 2004 societatea valorificând cu factura fiscală nr.6673523/20.05.2004 (fila 55) cantitatea de XI

capete găini reformă la prețul de Y1 lei/găina. Diferența de valoare rezultată ca urmare aplicării prețului stabilit la inventariere și cel de valorificare în sumă de S3 lei a fost evidențiată de societate pe cheltuieli, contrar prevederilor legale, respectiv pct.4.67 din O.M.F. nr.306/26.02.2002 coroborat cu cele ale pct. 37, 41 și 47 din Normele metodologice aprobate prin O.M.F. nr.2388/1995, astfel că aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

1.2. În luna iulie 2004 (filele 50 la 52 - nu în iunie 2004 așa cum este consemnat în Raportul de inspecție fiscală) societatea a valorificat mijloace fixe proprietatea firmei, prin negociere directă și nu prin licitație, contrar prevederilor art.17 din Legea nr.15/1994 cu completările și modificările ulterioare și art.24 alin.(15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. Față de cele constatate și reglementările legale în materie diferența de amortizare rămasă neacoperită în sumă de S5 lei (S5 lei vechi) a fost considerată de organul fiscal ca fiind cheltuială nedeductibilă fiscal pentru calculul profitului impozabil (fila 49).

1.3. Deși societatea a valorificat cu factura fiscală nr.6600909/26.07.2004 (fila 51) mijloacele fixe din categoria mijloace de transport auto (tractor U650, dacia papuc, autobuncar) a continuat în perioada următoare (august – decembrie 2004) să achiziționeze și să evidențieze pe costuri consumuri de carburanți auto, cheltuielile de această natură în sumă de S4 lei nefiind justificate cu documente legale (foi de parcurs și fișe limită de consum). Aceste cheltuieli au fost considerate de organul de control ca nefiind aferente veniturilor, deoarece nu au fost justificate cu documente legale (art.21 din Legea nr.571/2003) și ca atare au fost apreciate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Se constată neoperarea (din data de 30.06.2004) în registrul de evidență fiscală pentru determinarea profitului impozabil a pierderii înregistrată în trimestrul III și IV 2004 (S7 lei).

Având în vedere constatările înscrise la punctele 1.1, 1.2 și 1.3 de mai sus au fost stabilite obligații de plată suplimentare la impozitul pe profit în sumă de S1 lei și accesoriile aferente de S.1.1+S.1.2. lei (S.1.1 lei dobânzi și S.1.2.lei penalități – filele 39 la 43).

2). În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

2.1. Actul de control ce face obiectul contestației referitor la această categorie de impozit reține că în baza facturilor fiscale nr.6043057/27.01.2004 și nr.6043060/28.04.2004 (fila 38) petenta a comercializat către S.C. AG S.R.L. ouă de consum. Operațiunile consemnate în cele două facturi au fost stornate în luna octombrie 2004 cu factura fiscală nr.6600943/31.10.2004 (fila 38).

Din documentele de la dosar reiese că pentru operațiunile consemnate în facturile fiscale nr.6043057/27.01.2004 și nr.6043060/28.04.2004 mărfurile livrate au fost lăsate în custodie, fiind anexate la actul de control procesele verbale (27.01.2004 și 28.04.2004 filele 33-34). Așa cum rezultă și din Raportul de inspecție fiscală procesele verbale de custodie prezentate la verificare nu au consemnat numărul de înregistrare a acestora la partenerii implicați în tranzacțiile derulate.

Se reține de asemenea că operațiunile economice ce derivă din procesele verbale de custodie nu au fost evidențiate în contabilitate în contul corespunzător – 8033 “*Valori materiale primite în custodie*”.

Față de aceste constatări și ținând cont de prevederile art.7 din Legea 16/1996 ale Legii 82/1991 republicată coroborate cu cele ale art.2.B din Normele metodologice aprobate prin O.M.F. 425/1998 organele de verificare au stabilit obligația suplimentară de plată la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S2A lei, prin neluarea în considerare a operațiunii de stornare consemnată în factura fiscală nr.6600943/31.10.2004.

Prin Procesul verbal nr.1149 din 10.03.2006 și anexa nr.26 la acesta (fila 174) organul de control își completează motivările arătând că operațiunea de stornare a celor doua facturi a avut drept consecință înregistrarea unei lipse în gestiune echivalentă cu contravaloarea a Z buc. ouă la care taxa pe valoarea adăugată “*nu este deductibilă din punct de vedere fiscal*”.

2.2. În perioada august 2004 – iunie 2005 petenta a achiziționat carburanți cu toate că în luna iulie 2004 a vândut mijloacele de transport auto din patrimoniul societății. Așa cum rezultă și din constatările consemnate la pct. I din Raportul de inspecție fiscală privind impozitul pe profit societatea nu a justificat cu documente legale utilizarea carburanților în scopul realizării de venituri aferente obiectului de activitate. Administratorul societății prin Nota Explicativă (filele 16 la 18) dată organelor de control precizează că au fost utilizați carburanții de firmele care au prestat servicii de transport pentru societate, dar pentru care nu are contracte încheiate.

Față de aceste constatări s-a determinat în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S2B lei (S2B? lei – consemnată în anexele 11 și 12 filele 44 - 45), prin excluderea de la deductibilitate a taxei aferentă acestor aprovizionări.

Pentru suma totală de S2 lei, astfel cum s-a stabilit la punctele 2.1 și 2.2 de mai sus, reținută în actul de control ca datorată suplimentar au fost calculate dobânzi în sumă de S.2.1.1 lei și penalități în sumă de S.2.1.2. lei (filele 7 la 9).

Deși prin Raportul de inspecție fiscală s-a stabilit diferență de taxa pe valoarea adăugată în sumă de S.2. lei și accesorii în sumă totală de S2.1.3. lei, în Decizia de impunere nr.4814/02.11.2005 (fila 86) au fost preluate accesorii în sumă totală de S.2.1+S.2.2 lei reprezentând dobânzi de întârziere de S.2.1. lei și penalități de S.2.2. lei. Diferența de dobânzi și penalități înscrise în Decizia de impunere și cele determinate prin Raportul de inspecție fiscală sunt justificate de organul de control prin aceea că ea a fost preluată din Procesul verbal nr. 2689/29.06.2005 încheiat la solicitarea organelor de poliție.

II. Împotriva Deciziilor de impunere nr.4814/02.11.2005 (filele 85-88) petenta a formulat și depus contestația înregistrată la Activitatea de Control Fiscal Bistrița-Năsăud sub nr.5729/21.12.2005 (filele 96-97). Contestația a fost transmisă pentru soluționare și s-a înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr.220/05.01.2006 (fila 98).

Se contestă de asemenea și dispoziția nr.4814/02.11.2005 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală a cărei competență de soluționare revine organului emitent așa cum prevede art. 179 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Petenta contestă suma totală de S lei, reprezentând impozit pe profit suplimentar în sumă de S1 lei, dobânzi de întârziere în sumă de S.1.1. lei, penalități

aferente în sumă de S.1.2. lei, precum și taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S.2. lei, dobânzile de întârziere în sumă de S.2.1. lei și penalități aferente în sumă de S.2.2. lei, motivând că bazele de calcul a impozitelor și taxelor au fost calculate în mod eronat ținând cont de unele presupuneri ale organelor de control în neconcordanță cu realitatea și scopul tranzacțiilor derulate.

1). În ceea ce privește **impozitul pe profit** stabilit suplimentar petenta opinează că nu a fost calculat corect de organele de inspecție fiscală având în vedere următoarele considerente :

1.1. La stabilirea sumei de S3 lei ca fiind cheltuială nedeductibilă, apreciază că interpretarea dată de organele fiscale punctului 4.67 din O.M.F.306/2002 nu este conformă cu realitatea întrucât “ la data de 31.12.2004 găinile nu aveau ciclul de producție încheiat și au fost evaluate corect în bilanțul contabil, acestea fiind trecute la reformă pentru valorificare în anul 2005 ” și că această cheltuială ar trebui tratată conform art.21 alin.(4) din Codul Fiscal.

În adresa de repunere pe rol a contestației, suspendată prin Decizia nr.58/30.06.2006, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr.4681/06.03.2007 societatea , în ceea ce privește suma de S3 lei, motivează faptul că tehnologia de creștere și exploatare intensivă a păsărilor pentru producția de ouă de consum prevede o durată maximă de exploatare de circa 70 de săptămâni, în funcție de rasa de găini, modul de creștere, tipul de furaj administrat, prețurile acestora și nu în ultimul rând evoluția prețului de vânzare la ouă.

Exploatarea găinilor pentru ouă de consum se realizează în trei etape:

a). Etapa de creștere de la puiul de o zi la 20 de săptămâni când nu există producție de ouă și se acumulează doar costuri de producție (furaje, medicamente, vaccinuri, energie electrică și termică, apă, alte servicii conexe și consum de manoperă). După această perioadă se face transferul de la categoria “Tineret pentru înlocuire” la categoria de “Găini adulte pentru producția de ouă”.

b). Etapa de la 21 la 24 de săptămâni în care începe propriu-zis producția de ouă, la început ouăle fiind foarte mici și cu un grad redus de valorificare, iar spre finele perioadei obținându-se ouă de greutate mijlocie.

c). Etapa de la 25 la 70 de săptămâni este partea din exploatare în care se realizează producția de ouă. În această perioadă există în continuare costuri cu furajele, cu forța de muncă și alte cheltuieli care sunt cuprinse în prețul de valorificare al ouălor prin care se recuperează costurile curente de producție inclusiv cele de achiziție și creștere al păsărilor.

Fiind o perioadă lungă de exploatare a păsărilor la finele acestora ele nu mai pot fi folosite pentru producție nici în gospodării, fiind eliminate din ferma prin reformare și sacrificare în abatoare. Calitatea păsărilor reformă este scăzută având carnea foarte tare, valorificarea acestora făcându-se la prețuri mici.

Evoluția găinilor în cauză este următoarea:

- la data de 10.02.2003 cu factura fiscală nr.6660160 (fila 268) emisă de către S.C. D S.R.L. C s-au achiziționat un număr de X2 capete puicute de o zi, pentru creștere și obținerea producției de ouă, la prețul de Y2 lei/cap;

- în perioada de creștere, respectiv din data de 10.02.2003 până la data de 30.06.2003, s-a realizat o creștere în greutate totală de Z1 kg. Pentru perioada

10.02.2003 – 31.05.2003 creșterea în greutate de Z2 kg. s-a înregistrat în contabilitate la un preț de Y3lei/kg efectuându-se operațiunile:

Februarie 2003	361=711	S.8.1 lei
Martie 2003	361=711	S.8.2 lei
Aprilie 2003	361=711	S.8.3.lei
Mai 2003	361=711	S.8.4.lei

TOTAL S8 lei/KG

La finele lunii iunie 2003 prin sporul de greutate realizat de Z3 kg s-a ajuns la parametrii necesari transferului acestora la categoria de găini adulte efectuându-se următoarea operațiune contabilă:

361=711 S9 lei /kg

Odată cu înregistrarea la categoria de găini pentru ouă de consum s-a trecut la evidența acestora numerică, astfel valoarea sporului operat în evidențele contabile s-a adunat cu prețul de achiziție și astfel s-a obținut prețul de evidență:

Valoare de cumpărare a puicutelelor de o zi S.10 lei

Valoarea sporului înregistrat în ct.361 S.11 lei

TOTAL S.12 lei (valoare ce se

regăsește și în balanța de la 31.12.2003 – fila 264).

În luna mai 2004 s-au valorificat prin vânzare un număr de X1 capete găini reformă la un preț mai mic decât cel de înregistrare la finele anului 2003, diferența de S3 lei compusă din valoarea de cumpărare și valoarea sporului în greutate afectând negativ rezultatul financiar al perioadei.

La data de 31.12.2003 nu existau în fermă găini reformă pentru că ciclul de producție se termina în lunile mai – iunie așa că sub nici o formă nu se puteau reforma găinile cu circa 5 luni înainte de terminarea ciclului de producție. Găinile existente în stoc la 31.12.2003 nu aveau destinația de marfă și nici scopul de valorificare prin vânzare ci producția de ouă pe întreg ciclul de producție.

1.2. La stabilirea sumei de S5 lei considerată cheltuielă nedeductibilă fiscal de organul de control ca urmare a valorificării unor mijloace fixe, prin negociere directă și nu prin licitație și neacoperirea valorii lor de înregistrare prin amortizare, în opinia petentei, această operațiune trebuia tratată conform pct.71 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal care prevede posibilitatea valorificării mijloacelor fixe de un departament specializat al agentului economic.

1.3. În ceea ce privește suma de S4 lei reprezentând cheltuieli cu carburanții contestatoarea susține fără să invoce nici un text legal, că aceste cheltuieli cu carburanții au fost realizate în scopul obținerii de venituri, chiar dacă transportul a fost efectuat cu alte mijloace de transport auto.

2.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

2.1. Cu privire la suma de S2A lei stabilită suplimentar petenta arată că au fost avute în vedere prevederi legale care nu au nici o legătură cu operațiunea și tranzacția economică reală , apreciind că puteau fi aplicate cel mult sancțiuni contravenționale, caz în care organele de control trebuiau să facă trimitere la prevederile Titlului VI din Codul Fiscal și nu la prevederile Legii nr.16/1996.

În adresa de repunere pe rol a contestației în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar aferentă celor două facturi fiscale de livrare a ouălor

stornate în luna octombrie 2004, petenta susține că toate operațiunile au fost corect înregistrate în contabilitate și în deconturile de taxă pe valoarea adăugată, iar în contractele de custodie se specifică că livrarea ouălor se va efectua la cererea beneficiarului din producția zilei pentru a fi în termenul de valabilitate. În nici un caz nu s-a pus problema stocării ouălor de la data emiterii facturilor fiscale și până la livrarea efectivă a acestora, deci nu puteau fi constatate lipsă în gestiune.

2.2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de carburanți petenta nu aduce justificări.

Referitor la dobânzile și penalitățile calculate de către organul de inspecție fiscală, petenta susține că în Raportul de inspecție fiscală la Cap.III sunt consemnate dobânzi în sumă de S21.1. lei și penalități în sumă de S.2.1.2 lei, în timp ce la Cap.VI “ Sinteza constatărilor ” sunt calculate dobânzi în sumă de S.2.1. lei și penalități în sumă de S.2.2. lei.

Se solicită în consecință anularea deciziilor de impunere în totalitate precum și suspendarea executării actului administrativ fiscal conform prevederilor art.184 din Codul de procedură fiscală – republicat.

III. Examinând cauza în raport cu documentele aflate la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația petentei împotriva dispoziției nr.4814/02.11.2005 (filele 83 la 84) privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.179 alin.(2) din Codul de procedură fiscală – republicat **“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente ”.**

Având în vedere că Dispoziția de măsuri obligatorii nu face parte din categoria actelor administrativ fiscale pentru care competența de soluționare o au organele specializate din cadrul Direcțiilor Generale a Finanțelor Publice (structurile de soluționare a contestațiilor) întrucât nu au ca obiect sume stabilite prin titluri de creanță [art.179 alin.(1)din Codul de procedură fiscală], acest capăt de cerere urmează să fie respins.

Referitor la capătul de cerere vizând suspendarea actului administrativ fiscal menționăm că începând cu data de 23.06.2006 asemenea cereri nu mai sunt de competența organelor de soluționare a contestațiilor, prevederile art.185 alin.(2) din Codul de procedură fiscală fiind abrogate prin Legea nr.158/2006. Așa fiind urmează ca acest capăt de cerere să fie respins ca inadmisibil.

1.) Cu privire la constatările și măsurile dipuse pe linia impozitului pe profit și accesoriile aferente.

Aspectele legate de aceste obligații urmează să fie analizate pentru fiecare cauză care a determinat stabilirea diferențelor, respectiv corecta încadrare în normele legale a sumelor apreciate de organul de control ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

1.1. Așa cum rezultă din actul de impunere, organele de inspecție au considerat că diferența dintre valoarea de înregistrare în contabilitate a păsărilor de producție și valoarea de vânzare a acestora la expirarea ciclului optim de exploatare, însumând S3 lei, este cheltuială nedeductibilă fiscal, invocându-se în acest sens prevederile pct. 4.67 din Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene

aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 306/2002 și cele ale punctelor 37, 41 și 47 din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului aprobate prin Ordinul M.F. nr. 2388/1995.

Remarcăm faptul că nici unul din temeiurile de drept de care s-a prevalat organul de control nu sunt aplicabile speței. Astfel, pct. 4.67 din Reglementările aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 306/2002 face parte din Secțiunea a 4-a “Prevederi referitoare la Bilanț”, subsecțiunea “Active circulante” de natura stocurilor și normează valorile la care trebuie reflectate în Bilanț asemenea active.

Punctele 37, 41 și 47 din Normele aprobate prin Ordinul M.F. nr. 2388/1995 prevăd modalitatea de constituire a provizioanelor pentru deprecieri constatate cu ocazia inventarierilor anuale efectuate înaintea încheierii exercițiului financiar.

Este adevărat că din categoria activelor circulante materiale fac parte, printre altele, potrivit pct. 4.58 din Reglementări, animalele și păsările pentru reproducție, animalele și păsările la îngrășat pentru a fi valorificate, precum și animalele pentru producție – lână, lapte și blană. De observat că păsările pentru producția de ouă nu sunt cuprinse în acest text care, din punct de vedere al modului de redactare, apare ca fiind limitativ. Indiferent însă de felul cum sunt reglementate din punct de vedere contabil asemenea stocuri, păsările pentru producția de ouă sunt active cu un regim specific de exploatare a căror costuri de înregistrare la intrarea în patrimoniu (la costurile de producție sau la cele de procurare) urmează a fi recuperate prin valorificarea ouălor obținute în perioada ciclului de producție, așa cum de altfel în mod rațional susține petenta.

Din această perspectivă opinia organului de control potrivit căruia contestatoarea trebuie să-și constituie provizioane pentru deprecieri în perioada când încă păsările pentru ouă erau în exploatare este nefondată. De altfel asemenea provizioane nici nu ar fi fost deductibile fiscal.

Cum între valoarea intrinsecă a găinilor ouătoare și valoarea acelorași găini după încheierea ciclului optim de exploatare există evidente diferențe (așa cum sunt înregistrate și în speța analizată) și în condițiile în care aceste deprecieri (exclusiv obiective), alături de celelalte costuri, sunt recuperate prin valorificarea producției de ouă, tratamentul fiscal dispus de organul de inspecție este, din punct de vedere logic inacceptabil. Aceasta cu atât mai mult cu cât costurile de obținere a găinilor ouătoare au fost colectate integral în contul 361 “Animale și păsări” fără să fie afectate cheltuielile societății în perioada de creștere.

De altfel, sub aspect legal, atât cheltuielile cu deductibilitate limitată cât și cele nedeductibile fiscal sunt prevăzute exhaustiv la art. 21 alin. (3) și alin. (4) (în vigoare la acea dată) din Codul Fiscal, din categoria acestora nefăcând parte cele tratate mai sus. Așa fiind ele urmează a fi considerate cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și deci deductibile fiscal cum prevăd dispozițiile de principiu consacrate de art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal.

Nu pot fi luate în considerare nici motivațiile aduse de organul de control prin referatul cu propuneri de soluționare (fila 94) propuneri conform cărora stabilirea dreptului cheltuielii nedeductibile a sumei de S3 lei s-a efectuat în baza art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul Fiscal în sensul că nu sunt deductibile, “*Cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă în gestiune ori degradate,*

neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor Titlului VI”.

Prevederea invocată de organul de control nu este aplicabilă speței, ea referindu-se exclusiv la acele situații în care au fost constatate lipsuri în gestiune ori degradări, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare. Or, diferențele de valoare rezultate în urma valorificării gănilor reformate nu reprezintă lipsuri în gestiuni și nici degradări de stocuri în sensul normelor legale și prin urmare neacordarea deductibilității fiscale având ca temei dispozițiile art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul Fiscal este evident neîntemeiată.

Ținând seama de cele anterior arătate urmează ca diferența stabilită de organele de control bazată pe această cauză să fie anulată cu toate consecințele ce decurg din ea.

1.2. Potrivit Deciziei de impunere, a Raportului de inspecție fiscală și anexei nr. 9 (fila 49) în luna iunie 2004 (eronat, în realitate fiind vorba de luna iulie 2004) rezultă că suma de S5 lei reprezentând diferență de amortizare rămasă neacoperită ca urmare a acestei operațiuni a fost exclusă de la deductibilitate corectându-se astfel baza de impozitare. În drept, organul de control a invocat art. 17 din Legea nr. 15/1994 actualizată și art. 24 alin. (15) din Codul Fiscal. În fapt, organul constator arată că *“întrucât valorificarea mijloacelor fixe s-a realizat prin vânzarea directă la S.C. AV S.R.L. B și nu prin licitație conform legii, diferența de amortizare rămasă neacoperită în sumă de S5 lei vechi, respectiv S5 lei noi, nu este deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil*”

Analiza măsurii dispuse prin prisma prevederile legale în vigoare la data realizării operațiunii de valorificare a mijloacelor fixe de către contestatoare (iulie 2004) scoate în evidență faptul că organul de control nu a ținut seama de acțiunea în timp a actelor normative, pe de o parte, iar pe de altă parte, a uzat de norme juridice inaplicabile speței.

Astfel, prevederile art. 24 alin. (15) în vigoare la data producerii operațiunii nu condiționau deductibilitatea valorii rămase neamortizate a mijloacelor fixe vândute de valorificarea acestora prin unitățile specializate sau prin licitație publică. Această prevedere a fost introdusă în alin. (15) al art. 24 din Codul Fiscal prin O.G. nr. 83/19.08.2004, act normativ aplicabil de la data de 01.01.2005. Cum operațiunea a avut loc în luna iulie 2004 este evident că dispozițiile de care s-a prevalat organul de control nu puteau fi aplicate.

Prevederile art. 17 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, nu se aplică la calculul profitului impozabil, așa cum rezultă cu claritate din dispozițiile art. 24 alin. 22 din Codul Fiscal.

Având în vedere cele de mai sus urmează ca și aceste influențe asupra bazei de impozitare să fie anulate cu toate consecințele ce decurg din ea, soluție care este în concordanță cu prevederile punctului 3 ultimul aliniat din Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/07.04.2004.

1.3. În legătură cu cheltuiala în sumă de S4 lei reprezentând consum de carburanți evidențiată de societate pe perioada august – decembrie 2004 organele de control au aplicat corect prevederile art.21 din Codul fiscal, în condițiile în care

petenta, deși în perioada arătată nu mai deținea în patrimoniu nici un mijloc fix din categoria mijloacelor de transport auto, acestea fiind vândute în luna iulie 2004, a continuat să achiziționeze și să evidențieze pe costuri fără documente justificative consum de carburanți.

Aceste cheltuieli nu au fost aferente veniturilor realizate și ca atare în mod legal au fost considerate nedeductibile fiscal.

Nu putem însuși punctul de vedere al petentei în sensul că aceste cheltuieli au fost destinate serviciilor de transport efectuate de alte firme, atât timp cât nu se probează cu documente legale asemenea operațiunii (contracte de prestări servicii sau alte acte din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și decontarea acestora de către beneficiari).

În condițiile date urmează ca acest capăt de cerere să fie respins ca neîntemeiat.

În raport cu datele din dosar și ținând seama că prin eliminarea cauzelor care au condus la stabilirea suplimentară a profitului impozabil și inclusiv a impozitului aferent la finele anului 2004 petenta nu mai înregistrează profit impozabil, urmează ca atât diferențele stabilite la obligația de bază cât și accesoriile aferente să fie anulate.

2.) Referitor la taxa pe valoarea adăugată reținem următoarele:

2.1. În legătură cu operațiunile consemnate în facturile fiscale nr. 6043057/27.01.2004 și nr. 6043060/28.04.2004 (fila 38) emise de petentă privind livrarea cantității de Z buc. ouă către S.C. AG S.R.L. , pentru care taxa pe valoarea adăugată însumează S2A lei, apreciem că în mod întemeiat organul de control nu a luat în considerare factura de stornare a celor două facturi de livrare și nici cele două procese verbale de custodie, având în vedere dispozițiile legale aplicabile în perioada când au avut loc aceste tranzacții.

În conformitate cu art.126 din Codul Fiscal operațiunile consemnate în cele două facturi (nr.6043057/27.01.2004 și nr.6043060/28.04.2004) intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, ele reprezentând livrări de bunuri efectuate cu plată. Prin livrarea de bunuri, potrivit art.128 alin.(1) din Codul Fiscal, se înțelege *“orice transfer al dreptului de proprietate de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia”*.

Prin urmare, livrarea de bunuri în sensul taxei pe valoarea adăugată, constituie nu numai operațiunea de mișcare efectivă a bunurilor ci și transferul dreptului de proprietate, transfer ce se probează efectiv prin întocmirea facturii în condițiile art.155 din Codul Fiscal. Din acest punct de vedere motivațiile petentei conform cărora prin prevederile contractelor de custodie se specifică livrarea mărfii la cererea beneficiarului *“din producția zilei pentru a fi în termenul de valabilitate”* nu pot fi luate în considerare întrucât potrivit art.134 din Codul Fiscal referitor la faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, efectele pe linia de taxă pe valoarea adăugată se produc de regulă de la data transferului dreptului de proprietate (care coincide cu data întocmirii facturilor), orice convenție contrară prevederilor legale fiind lovită de nulitate.

Din această perspectivă aprecierile și suspiciunile organului de control cu privire la condițiile de fond și de formă a celor două procese verbale (filele 33 la 34) în care se consemnează custodia ouălor le considerăm întemeiate.

Este greu de înțeles faptul că derularea operațiunilor de livrare consemnate în cele două facturi , achitate de beneficiar, să fie suspendate în aceeași zi prin procese verbale iar după circa 10 luni , în cazul primei facturi, și 6 luni, în cazul celei de-a doua facturi, să se procedeze la stornarea lor, cu motivarea că părțile nu au mai fost interesate de tranzacțiile încheiate. În acest context este inexplicabilă și lipsită de orice logică perfectarea celei de-a doua tranzacții cu întocmirea facturii de livrare, în condițiile în care “prima custodie” nu a fost încă lichidată. Așa fiind urmează ca acest capăt de cerere să fie respins ca neîntemeiat.

2.2. Așa cum rezultă din Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală organul de control a exclus de la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă aprovizionărilor de carburanți în sumă de S2B lei motivat de faptul că aceste operațiuni au avut loc după data vânzării mijloacelor de transport din dotare, respectiv în perioada august 2004 – iunie 2005. Cum mijloacele de transport din dotarea contestatoarei au fost înstrăinate în luna iulie 2004, în mod justificat organul de control nu a admis la deducere taxa pe valoarea adăugată înscrisă în documentele de aprovizionare.

În conformitate cu art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul Fiscal orice persoană are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile și serviciile achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, condiție neîndeplinită de petentă.

Motivările aduse de petentă conform cărora carburanții au fost destinați serviciilor de transport efectuate de alte firme nu pot fi luate în considerare având în vedere că nici în timpul controlului și nici în faza de soluționare a contestației nu s-au prezentat documente justificative prin care să se probeze efectuarea unor asemenea transporturi. Fată de cele consemnate mai sus urmează ca și acest capăt de cerere să fie respins.

În ceea ce privește accesoriile calculate de organul de inspecție fiscală facem următoarele precizări.

La Capitolul III pct. 3 din Raportul de inspecție fiscală s-a consemnat obligația suplimentară de plată la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S.2 lei, precum și dobânzi (S2.1.1 lei) și penalități (S.2.1.2. lei), în timp ce la Cap. VI pct. 6.2 (fila 61) sunt menționate dobânzi calculate pentru taxa pe valoarea adăugată pe perioada “01.08.2003” în sumă de S.2.1 lei și penalități aferente pe perioada “30.08.2005” în sumă de S.2.2. lei.

Din totalul acestei sume (S.2.1+S.2.2. lei) numai accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar puteau fi calculate și preluate de organul de control în Decizia de impunere. Astfel așa cum s-a arătat, prin Raportul de inspecție fiscală s-a stabilit suplimentar taxă în sumă de S2 lei la care accesoriile aferente însumează S.2.1.3. lei (S.2.1.1 lei dobânzi și S.2.1.2 lei penalități).

Menționăm că diferența de S.2.1.4 lei reprezentând accesorii (S2.1.4.1 lei dobânzi și S2.1.4.2. lei penalități) nu sunt aferente sumei stabilite suplimentar la taxa pe valoarea adăugată (S2 lei) și prin urmare ele nu puteau fi determinate prin Decizia de impunere așa cum rezultă din prevederile art.92 din Codul de procedură fiscală. Potrivit acestei norme organul de inspecție are competența de a stabili accesorii numai la diferențele de obligații de plată constatate în urma controlului.

Faptul că sumele trecute în plus în Decizia de impunere au fost consemnate în Procesul verbal nr.2689/29.06.2005 (filele 165 la 171) nu constituie o justificare legală, la baza emiterii deciziei de impunere va sta exclusiv raportul de inspecție fiscală așa cum prevede art.107 din Codul de procedură fiscală. În legătură cu datele preluate din Procesul verbal menționăm faptul că și în situația în care astfel de operațiune ar fi fost legitimă ea s-a făcut cu o evidentă eroare materială. Astfel deși prin Procesul verbal s-au stabilit suplimentar accesorii în sumă de S.2.1.5. lei (pe relația cu S.C. H S.R.L. B) în Decizia de impunere s-au preluat accesorii în sumă de S.2.1.4.1 lei, mai mult cu S.2.1.6. lei.

Având în vedere cele de mai sus precum și soluțiile cu privire la cauzele stabilirii diferenței de taxă pe valoare adăugată se impune ca cererea petentei privind accesorii în sumă de S.2.1.3. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia contestată să fie respinsă.

Concomitent urmează a fi anulată Decizia de impunere pentru suma de S.2.1.4. lei reprezentând accesorii preluate ilegal în decizie, din procesul verbal nr.2689/29.06.2005.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art.186 alin.(1), și (2) din Codul de procedură fiscală® se

DECIDE:

1. Admiterea contestației formulată de S.C. EP S.R.L. pentru suma de S1 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și, pe cale de consecință anularea Deciziei de impunere nr.4814/02.11.2005 privind această obligație.

2. Admiterea contestației pentru suma totală de S.1.1.+S.1.2. lei reprezentând dobânzi de întârziere (S.1.1 lei) și penalități (S.1.2. lei) aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, și pe cale de consecință anularea corespunzătoare a Deciziei de impunere nr.4814/02.11.2005.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de S2 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr.4814/02.11.2005.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma de S.2.1.3. lei reprezentând dobânzi de întârziere (S.2.1.1 lei) și penalități aferente (S.2.1.2 lei) calculate pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și, pe cale consecință menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizie.

5. Anularea în parte a Deciziei de impunere nr.4814/02.11.2005 încheiată de Activitatea de Control Fiscal Bistrița-Năsăud pentru suma totală de S.2.1.4. lei reprezentând dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantum de S.2.1.4.1 lei și respectiv a penalităților aferente aceluiași impozit indirect în sumă de S.2.1.4.2 lei, sume preluate greșit în Decizia de impunere.

6. Respingerea ca fiind inadmisibil a capătului de cerere privind executarea actului administrativ fiscal contestat.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud , Secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV
L.S.

Adresa: Bistrița, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrița-Năsăud, cod poștal
420080 Telefon: 0263-21066; 212623 Fax: 0263-216880 e-mail:
contestatii@dgfp_bn.ro