

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE  
JUDETUL MARAMURES  
BIROUL SOLUTIONAREA CONTESTATIILOR**

**Decizia nr. 51 din 17.09.2007**

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de catre Activitatea de Control Fiscal prin adresa din 24.08.2007 asupra contestatiei depuse de A.F. X, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice in 24.08.2007.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 29.06.2007 emisa de Activitatea de Control Fiscal in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 29.06.2007 si are ca obiect suma totala reprezentand:

- impozit pe venit;
- majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, A.F. X solicita admiterea contestatiei si anulara actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

Organul de inspectie fiscala nu a mentionat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala articolul si alineatul actului normativ care prevede obligativitatea asociatiilor familiale de a conduce

contabilitatea de gestiune, in conditiile in care din continutul Legii contabilitatii nr. 81/1991, republicata sau a altui act normativ nu rezulta o astfel de obligatie.

In ceea ce priveste constatările referitoare la activitatea desfasurata de A.F. X in anii 2002 si 2003, organul de inspectie fiscala a invocat in mod gresit prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art. 55 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata intrucat actele normative in cauza au intrat in vigoare doar in data de 01.01.2004.

In actele administrative fiscale atacate nu a fost invocat nici un document din care sa rezulte consumul specific de 0,145 g/cap de pasare furajata si procentul de ouare de 53%, in baza carora a fost modificata baza de impunere.

Organul de inspectie fiscala a stabilit cu rea-vointa un consum specific si un randament liniar, deoarece productia de oua a pasarilor variaza intre limite foarte largi, fiind determinata de rasa, varsta, precocitate, conditii de adapostire, starea de sanatate, densitatea pe m<sup>2</sup>, comportament, instinct de clocit, năpărlire, microclimat, temperatura mediului exterior, etc.

De asemenea, in anii 2002 - 2006 au fost cazuri de imbolnaviri la pasari, din diferite motive.

Alimentatia pasarilor este factorul principal si chiar determinant pentru o productie de oua corespunzatoare potentialului productiv al fiecărei specii sau rase.

Cerintele de energie pentru o gaina sunt de 210 - 571 kcal EM, fiind acoperite de consumul a 120 - 180 g concentrate, ca amestec si ca nutret combinat, fiind influentate de mediu, anotimp, temperatura apei si a hranei, nivelul nutritiv al ratiilor, durata de consum a hranei.

Prin insumarea influentei tuturor factorilor mentionati rezulta un procent de ouat mult mai mic decat cel apreciat de catre organul de inspectie fiscala.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 29.06.2007, organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Control Fiscal a constatat urmatoarele:

Inspectia fiscala generala a vizat perioada 01.01.2002 - 31.12.2006.

A.F. X este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal, avand ca obiect principal de activitate cresterea pasarilor (cod CAEN 0124).

A.F. X, nu întocmeste evidența contabilă de gestiune pentru activitatea de producție și comercializare a ouălor de consum, conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, iar la unitatea de producție nu se întocmeste raportul zilnic de producție, din care să rezulte efectivul de pasări, consumul specific pe cap de pasare și consumul total pe zi de furaje, producția de ouă pe zi, conform curbei de ouare și desfacerea de ouă totală pe zi.

Aceste documente constituie mijloace de probă pentru determinarea stării de fapt fiscale, conform art. 49 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată.

Conform art. 55 din același act normativ, organul de inspecție fiscală a avut în vedere la stabilirea consumului de furaje, normativelor prezentate de către furnizori.

Organul de inspecție fiscală a determinat producția de ouă ca medie anuală, deoarece pasarile provin din loturi diferite, înlocuirea acestora nefiind realizată integral, astfel ca determinarea producției de ouă în funcție de curba de ouare ar conduce la stabilirea unor date eronate.

A.F. X a înregistrat în evidența contabilă consumul total de concentrate, cantitativ și valoric, rezultat din înmulțirea efectivului de pasări cu consumul specific/ cap de pasare, iar producția de ouă rezulta din datele înscrise în facturile emise, cantitativ și valoric.

Având în vedere deficiențele constatate cu privire la conducerea evidenței de gestiune, în timpul controlului s-a procedat la recalcularea consumurilor de furaje și a producției de ouă realizate, astfel:

În anul 2002, s-a recalculat cantitativ și valoric consumul de furaje concentrate la efectivul de pasări, conform consumului specific normat de către furnizorii furajelor respective, luându-se în calcul un consum specific maximal de 0,145 kg/pasare/zi, fiind determinată o diferență valorică între consumul înregistrat în evidența contabilă și cel determinat ca urmare a verificării efectuate.

Această sumă reprezintă o cheltuială nedeductibilă, nefiind aferentă veniturilor realizate, astfel ca A.F. X și-a diminuat venitul net din activități independente, încalcând art. 46 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

A.F. X nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor bunuri, deoarece nu sunt destinate utilizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile, așa cum rezulta din prevederile art.

145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, fiind stabilita taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

De asemenea, in anul 2002 au fost inregistrate cheltuieli privind amenzi, impozit pe venitul global si impozitul pe venit, aceste cheltuieli fiind nedeductibile fiscal conform art. 48 alin. (7) lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Astfel, baza de impozitare a fost diminuata.

A fost stabilit un impozit pe venit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere, conform art. 115 si art. 121 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003.

In anul 2003, conform evidentei contabile, A.F. X a inregistrat returnarea a 500 de pasari de la Fundatia Y, pe care le-a comercializat unor persoane fizice in perioada ianuarie - martie 2003, fara ca veniturile realizate sa fie inregistrate in evidenta contabila, realizandu-se astfel venituri suplimentare, cu taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Aceste venituri se cuprind in venitul net din activitati independente, conform art. 48 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Prin necuprinderea veniturilor respective in baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, ca si livrare de bunuri, au fost incalcate prevederile art. 128 si art. 137 din Legea nr. 571/2003.

Tot in anul 2003 au fost inregistrate cheltuieli cu impozitul pe venit, diminuandu-se baza de impozitare deoarece aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, conform art. 48 alin. (7) lit. l) din Legea nr. 571/2003.

Ca urmare, in timpul inspectiei fiscale, a fost stabilit un impozit pe venit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere, conform art. 115 si art. 121 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003.

Cu privire la anii 2004, 2005 si 2006, organul de inspectie fiscala a constatat ca A.F. X nu a procedat la evidentierea productiei de oua, nefiind condusa contabilitatea analitica de gestiune si nefiind intocmite rapoarte de productie.

In conformitate cu prevederile art. 66 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea cantitativa a productiei si a veniturilor realizate pe baza catalogului emis de furnizorul de furaje concentrate, fiind astfel determinat un procent minim de productie de oua de 53%/an/cap de pasare.

Veniturilor realizate constituie baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, conform art. 128 si art. 137 din Legea nr. 571/2003.

Astfel, pentru anii 2004 - 2006 organul de inspectie fiscala a stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara, majorari si penalitati de intarziere aferente, impozit pe venit suplimentar si majorari si penalitati de intarziere aferente.

In urma controlului, s-a determinat taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara, majorari si penalitati de intarziere aferente, impozit pe venit suplimentar, precum si majorari si penalitati de intarziere.

Majorarile si penalitatile de intarziere au fost calculate in baza art. 115 - 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Prin decizia de impunere din 29.06.2007, emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data 29.06.2007, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina A.F. X obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit, majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit, taxa pe valoarea adaugata si majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organul de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

**Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulate de A.F. X, in conditiile in care actele administrative fiscale contestate nu au fost intocmite conform prevederilor legale.**

In fapt, organul de inspectie fiscala a retinut, in urma verificarii, ca A.F. X nu intocmeste evidenta contabila de gestiune conform prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, fara a indica insa articolul si alineatul incalcat.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, in raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 29.06.2007, se arata ca A.F. X nu are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta unor furaje concentrate achizitionate in cursul anului 2002 deoarece acestea nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, fapt care

rezulta din prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a mai constatat ca prin necuprinderea veniturilor, rezultate din vanzarea unor pasari in perioada ianuarie - martie 2003, in baza de calcul a taxei pe valoarea adaugata, ca si livrare de bunuri, au fost incalcate prevederile art. 128 si art. 137 din Legea nr. 571/2003.

Referitor la impozitul pe venit aferent anului 2002, in raportul de inspectie fiscala se arata ca, cheltuielile sunt nedeductibile, nefiind aferente veniturilor realizate, diminuandu-se venitul net din activitati independente, cu incalcarea prevederilor art. 46 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Organul de inspectie fiscala a mai constatat ca in anul 2002, au fost inregistrate cheltuieli privind amenzi, impozit pe venitul global si impozit pe venit, aceste cheltuieli fiind nedeductibile fiscal, conform art. 48 alin. (7) lit. f) din Legea nr. 571/2003.

Astfel, se retine ca organul de inspectie fiscala a invocat in mod gresit aceste articole din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ca temei legal pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit si taxa pe valoarea adaugata, aferente anilor 2003 si 2003, in conditiile in care acest act normativ a intrat in vigoare doar incepand cu data de 01.01.2004.

Referitor la obligatiile fiscale suplimentare stabilite pentru anii 2004 - 2006, in raportul de inspectie fiscala se arata ca A.F. MESESAN DAN nu a evidentiat productia de oua, nefiind condusa contabilitatea analitica de gestiune si nefiind intocmite rapoarte de productie.

In temeiul art. 66 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea cantitativa a productiei si a veniturilor realizate pe baza catalogului emis de furnizorul de furaje concentrate fara sa precizeze despre ce furnizor este vorba, in conditiile in care la capitolul II "Date despre contribuabil" din raportul de inspectie fiscala, sunt indicati mai multi furnizori ai A.F. X, respectiv SC V SRL, SC K SRL si SC M SRL.

De asemenea, nici din raportul de inspectie fiscala si nici din anexele acestuia nu rezulta cum a fost determinat procentul minim de productie de oua de 53%/an/cap de pasare, pe baza caruia organul de inspectie fiscala a calculat productia si veniturile realizate de A.F. X in anii 2004 - 2006.

La capitolul IV "Impozitul pe venit" se precizeaza ca pentru anul 2005 diferenta de venit este de ... lei, cu taxa pe valoarea adaugata

in suma de..... lei, in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata aferenta este in suma de ..... lei.

Pentru obligatiile fiscale determinate suplimentar, au fost calculate majorari si penalitati de intarziere in baza art. 115 - 121 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in conditiile in care in baza acestui act normativ se datoreaza doar majorarile si penalitatile de intarziere calculate dupa data de 01.01.2004.

Majorarile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe venit si taxei pe valoarea adaugata, calculate suplimentar pana la data de 31.12.2003 se datoreaza conform art. 12, art. 13 si art. 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare.

**In drept**, art. 43 alin. (2) lit. e) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare la data emiterii actelor administrative fiscale atacate, precizeaza:

**"Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:**

**e) motivele de fapt;**

**f) temeiul de drept."**

Art. 107 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 prevede:

**"Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal."**

Luand in considerare prevederile legale citate si cele aratate in continutul deciziei, se retine ca organul de inspectie fiscala a invocat in raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 29.06.2007, un temei de drept gresit pentru calculul obligatiilor fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit si taxa pe valoarea adaugata, aferente anilor 2002 si 2003.

In ceea ce priveste impozitul pe venit si taxa pe valoarea adaugata stabilite suplimentar pentru anii 2004 - 2006, raportul de inspectie fiscala nu cuprinde constatari clare si complete cu privire la modul in care organul de inspectie fiscala a stabilit procentul minim de productie de oua de 53%/an/cap de pasare.

Asa cum s-a aratat in continutul deciziei, organul de inspectie fiscala a invocat ca temei de drept pentru calculul majorarilor si penalitatilor de intarziere aferente obligatiilor fiscale stabilite suplimentar doar art. 115 - 121 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in conditiile in care pana la data de 31.12.2003, acestea se datorau in baza Ordonantei Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare.

De asemenea, in decizia de impunere din 29.06.2007, la punctul 2.1.2. "Motivele de fapt" este in scris *"nedeterminarea corecta a veniturilor impozabile, care constituie baza de calcul a impozitului pe venit si a taxei pe valoarea adaugata"* si *"nedeterminarea corecta a cheltuielilor aferente veniturilor realizabile majorand prin aceasta taxa pe valoarea adaugata deductibila si cheltuielile inregistrate in evidenta contabila"*, in conditiile in care, conform pct. 2.1.2. al anexei nr. 2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala", care precizeaza:

***"2.1.2. "Motivul de fapt" - se va inscrie detaliat si clar modul in care contribuabilul a efectuat o operatiune patrimoniala, modul cum a tratat-o din punct de vedere fiscal sau cu influenta fiscala si prezentarea consecintei fiscale. Motivul de fapt se va inscrie atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate pentru aceasta,"*** la acest punct al deciziei de impunere trebuiau sa fie prezentate detaliat motivele pentru care organul de inspectie fiscala a considerat ca A.F. X a calculat eronat veniturile impozabile si cheltuielile aferente acestor venituri.

La pct. 2.1.3. al deciziei de impunere, ca temei de drept pentru calcularea obligatiilor fiscale suplimentare sunt invocate art. 48, art. 128, art. 137 si art. 145 din Legea nr. 571/2003, in conditiile in care acestea nu sunt aplicabile si pentru impozitul pe venit si taxa pe valoarea adaugata, calculate pentru anii 2002 si 2003.

In decizia de impunere nu este in scris temeiul de drept pentru calculul majorarilor si penalitatilor de intarziere, desi pct. 2.1.3. al anexei 2 la acelasi act normativ prevede:

***"2.1.3. "Temeiul de drept" - se va inscrie detaliat si in clar incadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va inscrie atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate la aceasta."***

Fata de cele precizate in continutul deciziei si avand in vedere art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

***"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare"***, precum si ale pct. 102.5

din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1050/2004, care prevede:

***"In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ fiscal conform art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscala este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat"***, cap. III pct. 3.2. "Taxa pe valoarea adaugata" si cap. IV "Impozitul pe venit" din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 29.06.2007 urmeaza sa fie desfiintate iar decizia de impunere din 29.06.2007 urmeaza sa fie anulata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 210 si art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## DECIDE

Desfiintarea cap. III pct. 3.2. "Taxa pe valoarea adaugata" si cap. IV "Impozitul pe venit" din raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 29.06.2007 si anularea deciziei de impunere din 29.06.2007, urmand sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele prezentei decizii.