

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI

DECIZIA NR. 64
din 03.11.2010

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. P S.R.L. din localitatea ..., judetul Botosani, inregistrata la Directia Generala a
Finantelor Publice a Judetului Botosani sub nr. I/.../2010

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani prin adresa nr. IV/.../2010, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../2010, asupra solutionarii contestatiei formulata de **S.C. P S.R.L.** din localitatea ..., judetul Botosani.

Obiectul contestatiei il constituie plata la buget a sumei totale de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei si TVA in suma de ... lei, masura dispusa de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.../2010.

Societatea contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, pentru care competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, ca organ fiscal emitent al acestui act administrativ fiscal.

De asemenea, petenta contesta masurile dispuse prin Raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea contestatiei pentru suma totala de ... lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. S.C. P S.R.L. contesta suma totala de ... lei, aducand urmatoarele motivatii:

- referitor la respectarea procedurii de efectuare a controlului fiscal, contestatoarea nu este de acord cu starea de fapt fiscala constatata de organele de inspectie fiscala in aprecierea cheltuielilor cu reparatiile si investitiile. Astfel, societatea nu este de acord cu admiterea ca proba in stabilirea starii de fapt fiscale a Raportului de evaluare nr.../2010;

- referitor la impozitul pe profit petenta contesta suma de ... lei, aducand urmatoarele motivatii:

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent veniturilor estimate in suma de ... lei (venituri de ... lei pentru anul 2006, ... lei pentru anul 2007 si ... lei pentru anul 2008), contestatoarea motiveaza ca organele de

inspectie fiscala au citat si aplicat incomplet si incorect prevederile pct. 65.2. din H.G. nr. 1050/2004 si nu au luat in calcul la estimare toate elementele prevazute la art. 67 din CPrF;

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei privind achizitiile de bunuri materiale, reparatiile la imobiliarile corporale, respectiv ale cladirii cu destinatia brutarie (... lei pentru anul 2005, ... lei pentru anul 2006, ... lei pentru anul 2008 si ... lei pentru anul 2009), contestatoarea motiveaza ca cheltuielile cu materialele si manopera sunt deductibile fiscal intrucat nu sunt prevazute de art. 21 din Codul fiscal care enumera limitativ cheltuielile nedeductibile fiscal. De asemenea, petenta sustine ca raportul de evaluare nr. 821/26.07.2010 nu constituie expertiza prevazuta de art. 55 din Codul de procedura fiscala (CPrF) si nu poate constitui mijloc de proba conform art. 49 CPrF;

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei inregistrate in contabilitate in anul 2007 fara a avea la baza documente justificative, contestatoarea sustine ca documentele solicitate de organele de inspectie fiscala sunt acte de gestiune si nu are obligatia prezentarii acestora organelor de control;

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei inregistrate in contabilitate in anul 2008 fara a avea la baza documente justificative, contestatoarea sustine ca documentele solicitate de organele de inspectie fiscala sunt acte de gestiune si nu are obligatia prezentarii acestora organelor de control;

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei efectuate in anul 2008 pentru care nu se justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate, contestatoarea motiveaza ca era obligatia organelor de inspectie fiscala sa faca dovada legaturii cu activitatea societatii a persoanelor pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa, iar persoanele pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa, chiar daca nu sunt salariati ai S.C. P S.R.L. sau angajati sub alte forme, contribuie la realizarea de venituri in societate, astfel incat cheltuielile in suma de ... lei pentru prestari de servicii cazare si servire masa sunt deductibile fiscal;

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile inregistrate in anul 2009 in suma de ... lei reprezentand c/v a 17 mc beton achizitionat pe care le-a descarcat la o locatie ce nu este proprietatea S.C. P S.R.L. sau punct de lucru declarat, contestatoarea motiveaza ca deductibilitatea cheltuielii nu este generata de distanta pe care s-a efectuat transportul, ci de realizarea de venituri impozabile, iar descarcarea la ... nu justifica inexistenta realizarii veniturilor impozabile;

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei inregistrate in anul 2009 pentru care nu se justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate, contestatoarea motiveaza ca detine un act aditional la contractul de consultanta cu alte termene de realizare;

- privitor la suma de ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei inregistrate in anul 2009 privind animale lipsa in gestiune, contestatoarea motiveaza ca ovinele au fost vandute in piata ... conform facturii nr.../2009 cu pretul de ... lei/cap ovina;

- referitor la TVA petenta contesta suma de ... lei, aducand urmatoarele motivatii:

- privitor la suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune (materiale de constructii) in valoare de ... lei, contestatoarea motiveaza ca TVA in suma de ... lei nu este datorata intrucat nu considera Raportul de evaluare nr.../2010 ca proba in stabilirea starii de fapt fiscale;

- privitor la suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta animalelor constatate lipsa in gestiune in suma de ... lei, contestatoarea motiveaza ca ovinele au fost vandute in piata ... conform facturii nr.../2009 cu pretul de ... lei/cap ovina;

- privitor la suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta veniturilor estimate in suma de ... lei, contestatoarea motiveaza ca organele de inspectie fiscala au citat si aplicat incomplet si incorect prevederile pct. 65.2. din H.G. nr. 1050/2004 si nu au luat in calcul la estimare toate elementele prevazute la art. 67 din CPrF;

- privitor la suma de ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal de doua ori, atat in luna august 2007, cat si in luna octombrie 2007, contestatoarea sustine ca documentele solicitate de organele de inspectie fiscala sunt acte de gestiune si nu are obligatia prezentarii acestora organelor de control;

- privitor la suma de ... lei si ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal in luna noiembrie 2008 fara documente justificative, contestatoarea sustine ca documentele solicitate de organele de inspectie fiscala sunt acte de gestiune si nu are obligatia prezentarii acestora organelor de control;

- privitor la suma de ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal in luna noiembrie 2008, contestatoarea motiveaza ca era obligatia organelor de inspectie fiscala sa faca dovada legaturii cu activitatea societatii a persoanelor pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa, iar persoanele pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa, chiar daca nu sunt salariati ai S.C. P S.R.L. sau angajati sub alte forme, contribuie la realizarea de venituri in societate, astfel incat TVA in suma de ... lei pentru prestari de servicii cazare si servire masa este deductibila;

- privitor la suma de ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal in luna martie 2009 aferenta achizitiilor ce nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile, contestatoarea motiveaza ca deductibilitatea TVA nu este generata de distanta pe care s-a efectuat transportul, ci de realizarea de venituri impozabile, iar descarcarea la ... nu justifica inexistenta realizarii veniturilor impozabile.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.../2010, organele de inspectie fiscala ale Activitatii de Inspectie Fiscala Botosani au constatat urmatoarele sume suplimentare de plata: impozit pe profit in suma de ... lei (din care societatea contesta suma de ... lei) si majorari de intarziere aferente impozitului pe

profit in suma de ... lei (necontestate de societate); TVA in suma de ... lei (din care societatea contesta suma de ... lei) si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei (necontestate de societate).

Impozitul pe profit contestat in suma de ... lei, se compune din:

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent veniturilor estimate in suma de ... lei (venituri de ... lei pentru anul 2006, ... lei pentru anul 2007 si ... lei pentru anul 2008);

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei privind achizitiile de bunuri materiale, reparatiile la imobiliarile corporale, respectiv ale cladirii cu destinatia brutarie (... lei pentru anul 2005, ... lei pentru anul 2006, ... lei pentru anul 2008 si ... lei pentru anul 2009);

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei inregistrate in contabilitate in anul 2007 fara a avea la baza documente justificative;

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei inregistrate in contabilitate in anul 2008 fara a avea la baza documente justificative;

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei pentru care nu se justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate in anul 2008;

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei care nu sunt aferente realizarii veniturilor pentru anul 2009;

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei pentru care nu se justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate in anul 2009;

- ... lei reprezentand impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de ... lei privind animale lipsa in gestiune in anul 2009.

Referitor la TVA contestata in suma de ... lei, aceasta se compune din:

- ... lei reprezentand TVA colectata aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune (materiale de constructii) in valoare de ... lei;

- ... lei reprezentand TVA colectata aferenta animalelor constatate lipsa in gestiune in suma de ... lei;

- ... lei reprezentand TVA colectata aferenta veniturilor estimate in suma de ... lei;

- ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal de doua ori, atat in luna august 2007, cat si in luna octombrie 2007;

- ... lei si ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal in luna noiembrie 2008 fara documente justificative;

- ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal in luna noiembrie 2008 si ... lei reprezentand TVA dedusa nelegal in luna martie 2009 aferenta achizitiilor ce nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile.

Prin referatul de inaintare a contestatiei, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea ca neintemeiata a contestatiei.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

1. Referitor la capatul de cerere privind nerespectarea procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale, D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii este investita sa se pronunte asupra legalitatii constatarilor fiscale, in conditiile in care societatea nu este de acord cu admiterea ca proba in stabilirea starii de fapt fiscale a Raportului de evaluare nr.../2010.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.04.2005 - 30.09.2009.

In fapt, pentru perioada supusa controlului, contestatoarea a efectuat cheltuieli privind achizitiile de bunuri materiale, reparatiile la imobiliarile corporale, respectiv ale cladirii cu destinatia brutarie, pe care le-a inregistrat in evidenta contabila la cheltuielile de exploatare cu reparatiile (cont 611).

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu reparatiile efectuate la mijloacele fixe, utilizand pentru delimitarea consumurilor materiale aferente investitiei "listele cuprinzand consumurile de resurse materiale" anexate Raportului de evaluare nr.../2010 intocmit la solicitarea petentei si depus la D.G.F.P.J. Botosani in vederea finalizarii inspectiei fiscale.

Contestatoarea nu este de acord cu starea de fapt fiscala constatata de organele de inspectie fiscala in aprecierea cheltuielilor cu reparatiile si investitiile si reclama admiterea ca proba in stabilirea starii de fapt fiscale a raportului de evaluare nr.../2010, pe motivul ca acest raport nu constituie expertiza prevazuta de art. 55 din Codul de procedura fiscala (CPrF) si nu poate constitui mijloc de proba conform art. 49 CPrF, fiind un act al societatii si nu un mijloc de proba obtinut conform legii de organul fiscal.

Motivatia contestatoarei nu poate fi retinuta de organul de solutionare, intrucat O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la art. 105 "*Reguli privind inspectia fiscala*" alin. (1) ca: "*inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*", iar la art. 56 "*Prezentarea de inscrisuri*" alin. (1) prevede ca: "*in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte încrisuri. În acelasi scop, organul fiscal are dreptul sa solicite încrisuri si altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice*".

Fata de aceste dispozitii procedurale, se retine ca Raportul de evaluare nr.../2010 face parte din categoria "*orice alte încrisuri*" prevazuta de art. 56 CPrF si intrucat raportul a fost intocmit la solicitarea petentei si a fost depus de catre aceasta cu adresa de inaintare la D.G.F.P.J. Botosani "*in vederea incheierii inspectiei fiscale*", raportul constituie mijloc de proba in vederea stabilirii starii de fapt fiscale.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei anexat la dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala sustin ca nu au luat in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale si Raportul de evaluare intocmit de S.C. C S.R.L., deoarece acesta reprezinta "costul de inlocuire brut al cladirii cu destinatia de brutarie si spatiu comercial, situate in com. ..., jud. Botosani".

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca costurile aferente lucrarilor de constructii, reparatii si amenajari, efectuate de petenta asupra unor cladiri reprezinta investitii la mijloacele fixe existente cu care trebuie majorata valoarea de intrare a acestora si care se recupereaza prin includerea amortizarii in costurile de exploatare, datele oferite de Raportul de evaluare nr.../2010 privind identificarea si estimarea valorii lucrarilor de constructii, reparatii si amenajari, efectuate de petenta asupra unor cladiri si constructii speciale (cladirea brutariei ...) si estimarea valorii materialelor de constructii utilizate pentru amenajarea si repararea mijloacelor fixe au fost considerate necesare de organele de inspectie fiscala in stabilirea starii de fapt fiscale.

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala au respectat procedura de desfasurare a inspectiei fiscale prevazuta de Codul de procedura fiscala, astfel incat urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia societatii referitoare la acest capat de cerere.

2. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei lei, se retine:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.04.2005 - 30.09.2009.

In fapt, prin Decizia de impunere nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de ... lei, care se compune din diferenta de impozit pe profit in suma de ... lei care face obiectul contestatiei si suma de ... lei necontestata de societate.

2.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca cheltuielile in suma de ... lei reprezentand c/v achizitiilor de bunuri materiale si lucrari de constructii, reparatii si amenajari, efectuate de petenta asupra unor cladiri sunt deductibile fiscal, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat aceste cheltuieli ca fiind investitii cu care trebuie majorata valoarea de inventar a activelor existente, urmand ca recuperarea acestor investitii sa se faca pe calea amortizarii in perioada ramasa de amortizat.

In fapt, se retine ca S.C. P S.R.L. a construit o cladire cu destinatia "brutarie" in baza autorizatiei de constructie nr.../2005 eliberata de Consiliul Local al comunei ... si a proiectului pentru executarea lucrarilor de constructii elaborat de S.C. C S.A.

Contestatoarea a efectuat in perioada supusa inspectiei fiscale cheltuieli in suma de ... lei pentru achizitia de bunuri materiale si lucrari de constructii, reparatii si amenajari, pentru construirea si amenajarea unei cladiri cu destinatia de brutarie pe care le-a inregistrat in evidenta contabila la cheltuielile de exploatare cu reparatiile (cont 611), dupa cum urmeaza: ... lei pentru anul 2005, ... lei pentru anul 2006, ... lei pentru anul 2008 si ... lei pentru anul 2009.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.../2010, organele de inspectie fiscala, avand in vedere si Raportul de evaluare nr.../2010, au constatat ca bunurile materiale si lucrarile de constructii, reparatii si amenajari achizitionate in suma de ... lei au fost inglobate si in valoarea investitiei "cladire brutarie", fapt pentru care au considerat ca

societatea a înregistrat nelegal în evidența contabilă la cheltuielile de exploatare cu reparațiile (cont 611) suma de ... lei, în loc să o înregistreze la cheltuielile de investiții.

In drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede la art. 24 alin.(1) ca: *“cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol,”* iar potrivit art. 24 alin.(3): *“sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile: (...) d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma investițiilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.”*

Față de aceste dispoziții legale, se reține că cheltuielile aferente achiziționării bunurilor materiale și lucrărilor de construcții, reparații și amenajări în suma de ... lei constituie în fapt și în drept investiții ulterioare efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali cu care trebuie majorată valoarea de inventar a mijlocului fix și trebuie recuperate din punct de vedere fiscal prin includerea esalonată a cheltuielilor cu amortizarea în cheltuielile de exploatare.

Motivația contestatoarei că cheltuielile cu materialele și manopera sunt deductibile fiscal întrucât nu sunt prevăzute de art. 21 din Codul fiscal care enumerează limitativ cheltuielile nedeductibile fiscal, nu poate fi reținută întrucât petenta nu a analizat în coroborare și prevederile art. 24 alin.(1) și alin.(3) lit. d) din Codul fiscal.

Astfel, organul de soluționare nu neagă necesitatea efectuării lucrărilor de reparații și modernizări, însă reține că în mod eronat societatea a majorat costurile de exploatare cu valoarea totală a acestor lucrări, în loc să majoreze valoarea de inventar a activelor în cauză, urmând ca aceste investiții să se regăsească dreptat în costuri pe calea amortizării.

De asemenea, nu poate fi reținută motivația contestatoarei că nu este de acord cu starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală în aprecierea cheltuielilor cu reparațiile și investițiile și reclama admiterea că proba în stabilirea stării de fapt fiscale a Raportului de evaluare nr.../2010, pe motivul că acest raport nu constituie expertiză prevăzută de art. 55 din Codul de procedură fiscală (CPrF) și nu poate constitui mijloc de probă conform art. 49 CPrF, întrucât, așa cum am arătat la pct. 1 din prezenta decizie, Raportul de evaluare nr.../2010 este un înscris prezentat de societate și nu un mijloc de probă obținut de organul fiscal.

Prin urmare, organul de soluționare reține că legală constatarea organelor de inspecție fiscală care au considerat că cheltuielile în suma de ... lei aferente achiziționării bunurilor materiale și lucrărilor de construcții, reparații și amenajări ale unei clădiri existente sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, întrucât așa după cum am arătat reprezintă cheltuieli de investiții care trebuie recuperate din punct de vedere fiscal prin includerea esalonată a cheltuielilor cu amortizarea în cheltuielile de exploatare, și nu prin înregistrarea în totalitate a acestora în cheltuielile de exploatare, așa după cum eronat a procedat contestatoarea.

Pentru considerentele prezentate, urmeaza a fi respinsa contestatia pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei.

2.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au stabilit prin estimare impozitul pe profit aferent facturilor constatate lipsa.

In fapt, pentru perioada supusa inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au constatat lipsa unor facturi fiscale, iar contestatoarea nu si-a indeplinit obligatia de reconstituire a acestora, fapt pentru care au procedat la estimarea veniturilor impozabile aferente facturilor constatate lipsa.

Urmare a estimarii efectuate in conformitate cu prevederile art. 67 din Codul de procedura fiscala au rezultat venituri neinregistrate in suma de ... lei, dupa cum urmeaza: venituri de ... lei pentru anul 2006, ... lei pentru anul 2007 si ... lei pentru anul 2008.

Pentru veniturile impozabile estimate la suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

In drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la art. 67:

"(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 documente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

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

In aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 cuprind urmatoarele prevederi:

"65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situatii cum sunt:

[...] d) când au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a îndeplinit obligatia de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luând în 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, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare."

Contestatoarea motiveaza ca organele de inspectie fiscala nu au luat in calcul la estimare toate elementele prevazute la art. 67 din CPrF, inasa aceasta motivatie nu poate fi retinuta de organul de solutionare a contestatiei, intrucat petenta nu aduce dovezi in acest sens printr-un alt mod de calcul a estimarii.

De asemenea, nu poate fi retinuta nici motivatia societatii ca organele de inspectie fiscala au citat si aplicat incomplet si incorect prevederile pct. 65.2. din H.G.

nr. 1050/2004, intrucat desi aceste prevederi nu au fost citate in raportul de inspectie fiscala, metodologia de calcul a estimarii a fost aplicata de catre organele de inspectie fiscala conform acestor prevederi legale.

Fata de cele prezentate mai sus, se retine ca veniturile estimate de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei sunt legal stabilite, iar societatea are obligatia inregistrarii in contabilitate a veniturilor in suma de ... lei si a impozitului pe profit in suma de ... lei, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

2.3. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca cheltuielile in suma de ... lei sunt deductibile fiscal, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in contabilitate fara a avea la baza un document justificativ.

In fapt, contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli urmatoarele sume: in anul 2007 suma de ... lei reprezentand bunuri de natura obiectelor de inventar fara a fi intocmite documente justificative (note de receptie si bonuri de consum); in anul 2008 suma de ... lei reprezentand cheltuieli privind piesele de schimb si reclama, publicitate si suma de ... lei reprezentand cheltuieli cu intretinerea si reparatiile pentru care nu au fost identificate in evidenta contabila facturi sau alte documente justificative.

In drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede la art. 21 alin.(4) lit. f) ca urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: *“cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor.”*

De asemenea, Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, prevede la art. 6 ca: *“(1) orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrării in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.*

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrării in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca nici o operatiune economico-financiara efectuata, respectiv nici o cheltuiala, nu poate fi inregistrata in evidenta contabila si nu poate fi deductibila fiscal decat daca are la baza un document justificativ, potrivit legii.

Nu se retine in solutionarea contestatiei motivatia contestatoarei ca nu are obligatia de a prezenta documentele solicitate de organele de inspectie fiscala intrucat sunt acte de gestiune, intrucat nici in perioada efectuării inspectiei fiscale, si nici la depunerea contestatiei petenta nu a prezentat documentele justificative pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor mentionate mai sus, astfel incat masura organelor de inspectie fiscala de considerare ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma ... lei efectuate fara documente justificative este legala, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind impozitul pe profit in suma de ... lei.

2.4. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J.

Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile inregistrate in evidenta contabila in suma de ... lei nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si in consecinta nu sunt deductibile fiscal.

In fapt, potrivit dosarului cauzei, contestatoarea a inregistrat pe cheltuielile anului 2009 suma de ... lei reprezentand c/v a 17 mc beton achizitionat pe baza avizelor de insotire si a facturii nr.../2009 de la S.C. V S.R.L. Botosani pe care le-a descarcat la o locatie ce nu este proprietatea S.C. P S.R.L. sau punct de lucru declarat.

In drept, in temeiul art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: *"pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."*

Potrivit pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal: *"cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de impozit pe profit are dreptul sa deduca cheltuielile doar in situatia in care bunurile au fost achizitionate si serviciile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Avand in vedere ca petenta nu a dovedit ca betonul achizitionat a fost utilizat pentru executarea lucrarilor contractate de societate, deci cheltuielile nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, se retine ca cheltuielile in suma de ... lei sunt nedeductibile fiscal, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind impozitul pe profit in suma de ... lei.

2.5. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J.

Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care societatea nu a demonstrat ca prestarile de servicii in suma de ... lei au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor.

In fapt, in anul 2008 contestatoarea a inregistrat pe cheltuieli suma de ... lei pentru prestari de servicii cazare, servire masa, etc. pentru un grup de persoane ce nu are legatura cu activitatea petentei.

In drept, art. 21 alin.(4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede ca: *"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt încheiate contracte."*

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de impozit pe profit are dreptul sa deduca cheltuielile doar in situatia in care serviciile au fost efectuate sau prestate in scopul activitatilor desfasurate pentru realizarea obiectului de activitate si pentru realizarea de venituri impozabile.

Motivatia contestatoarei ca era obligatia organelor de inspectie fiscala sa faca dovada legaturii cu activitatea societatii a persoanelor pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa, nu poate fi retinuta intrucat persoanele pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa nu sunt salariati ai S.C. P S.R.L. sau angajati sub alte forme care sa contribuie la realizarea de venituri in societate, astfel incat cheltuielile in suma de ... lei pentru prestari de servicii cazare si servire masa nu sunt deductibile fiscal.

Totodata in anul 2009 contestatoarea a inregistrat pe cheltuieli suma de ... lei reprezentand servicii de consultanta pentru care societatea nu face dovada realizarii lor efective.

Potrivit pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, date in aplicarea art. 21 alin.(4) lit. m): "***pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:***

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Motivatia contestatoarei ca detine un act additional la contractul de consultanta cu alte termene de realizare, nu se retine intrucat aceasta dovada nu a fost prezentata nici la control si nici la depunerea contestatiei.

Avand in vedere ca petenta nu a prezentat dovezile cerute expres de pct. 48 din H.G. nr. 44/2004, cheltuielile in suma de ... lei reprezentand servicii de consultanta nu sunt deductibile fiscal.

Prin urmare, va fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind impozitul pe profit in suma de ... lei.

2.6. Referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care cheltuielile in suma de ... lei reprezentand bunuri de natura stocurilor constatate lipsa din gestiune si neimputabile sunt nedeductibile fiscal.

In fapt, in anul 2009 contestatoarea a inregistrat pe cheltuieli privind animalele si pasarile suma de ... lei reprezentand descarcarea din gestiune a unui numar de 714 capete ovine, in sa in vederea acordarii subventiilor solicitate, APIA a constatat prin numararea ovinelor lipsa unui numar de 714 capete.

In drept, art. 21 alin.(4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede ca: "***(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor titlului VI. Nu intra sub incidenTa acestor prevederi stocurile***

si mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a altor cauze de forta majora, în conditiile stabilite prin norme."

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de impozit pe profit nu are dreptul sa deduca cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune.

Contestatoarea motiveaza ca ovinele au fost vandute in piata ... conform facturii nr.../2009 cu pretul de ... lei/cap ovina, desi au fost achizitionate la pretul de ... lei/cap ovina. Aceasta motivatie nu poate fi retinuta, intrucat petenta nu a putut dovedi cu acte miscarea animalelor, iar inspectorii APIA au constatat lipsa in gestiune a celor 714 capete ovine. Pe de o parte, societatea a inregistrat ovinele ca o vanzare in piata, iar pe de alta parte, medicul veterinar S din cadrul ANSVSA a in scris in fprmulare ca ovinele au fost "sacrificate traditional" si crotatiile acestora au fost pierdute.

Avand in vedere cele prezentate, se retine ca cheltuielile in suma de ... lei cu ovinele lipsa in gestiune sunt nedeductibile fiscal, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind impozitul pe profit in suma de ... lei.

In concluzie la cele prezentate la pct. 2 referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit, urmeaza a fi respinsa in totalitate contestatia pentru suma totala de ... lei.

3. Referitor la capatul de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, se retine:

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.10.2005 - 30.09.2010.

In fapt, Prin Decizia de impunere nr.../2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de ... lei, care se compune din suma de ... lei care face obiectul contestatiei si suma de ... lei necontestata de societate.

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei,
D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care contestatoarea avea obligatia colectarii TVA aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune sau depreciate calitativ.

In fapt, TVA colectata in suma de ... lei se compune din suma de ... lei, reprezentand TVA colectata aferenta bunurilor constatate lipsa in gestiune (materiale de constructii) in valoare de ... lei si suma de ... lei reprezentand TVA colectata aferenta animalelor constatate lipsa in gestiune in suma de ... lei.

Referitor la TVA in suma de ... lei, se retine ca organele de inspectie fiscala au comparat cantitatile de bunuri de natura materialelor de constructii din lista cuprinzand consumurile de resurse materiale anexa la Raportul de evaluare nr.../2010, inregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani sub nr. IV/.../2010, cu situatia cantitatilor de materiale extrase din facturile inregistrate in evidenta contabila in conturile de cheltuieli cu reparatiile si investitiile (aneza 16 la RIF), constatand materiale de constructii in suma de ... lei (evaluate la pretul minim de achizitie) care au fost achizitionate, dar nu se regasesc in realizarea lucrarilor de constructii,, reparatii si amenajari la investitia in curs de executie "*cladire brutarie, imprejmuire incinta, fosa septica, spatiu depozitare*" din localitatea Dracsani.

Materialele de constructii in suma de ... lei, au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca materiale lipsa in gestiune, pentru care societatea a dedus initial TVA la achizitia acestora pe baza de facturi fiscale.

In drept, art. 128 alin.(4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede ca: "**(4) sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni [...] d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c)**".

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca pentru orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata, adica bunurile constatate lipsa din gestiune sunt asimilate operatiunilor impozabile pentru care se colecteaza TVA.

Asadar, pentru materialele de constructii in suma de ... lei constatate lipsa in gestiune contestatoarea avea obligatia legala de colectare a TVA in suma de ... lei.

Motivatia contestatoarei ca TVA in suma de ... lei nu este datorata intrucat nu considera Raportul de evaluare nr.../2010 ca proba in stabilirea starii de fapt fiscale, nu poate fi retinuta intrucat asa dupa cum am aratat la pct. 1 din prezenta decizie raportul a fost intocmit la solicitarea petentei si a fost depus cu adresa de inaintare de catre aceasta la D.G.F.P.J. Botosani "*in vederea incheierii inspectiei fiscale*", astfel incat acesta constituie mijloc de proba in vederea stabilirii starii de fapt fiscale.

Avand in vedere cele prezentate, se retine ca petenta avea obligatia legala de colectare a TVA in suma de ... lei aferenta materialelor de constructie constatate lipsa in gestiune, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind capatul de cerere referitor la TVA in suma de ... lei.

Referitor la TVA in suma de ... lei, se retine ca petenta a inregistrat pe cheltuieli privind animalele si pasarile in anul 2009 suma de ... lei reprezentand descarcarea din gestiune a unui numar de 714 capete ovine. Asa cum am aratat la pct. 2.6. din decizie, in vederea acordarii subventiilor solicitate, APIA a constatat prin numararea ovinelor lipsa unui numar de 714 capete.

In drept, art. 128 alin.(4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede ca: "**(4) sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni [...] d) bunurile constatate lipsa din gestiune, cu exceptia celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c)**".

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca pentru orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata, adica bunurile constatate lipsa din gestiune sunt asimilate operatiunilor impozabile pentru care se colecteaza TVA.

Asadar, pentru cele 714 capete ovine in suma de ... lei constatate lipsa in gestiune, contestatoarea avea obligatia legala de colectare a TVA in suma de ... lei.

Contestatoarea motiveaza ca ovinele au fost vandute in piata ... conform facturii nr.../2009 cu pretul de ... lei/cap ovina, desi au fost achizitionate la pretul de ... lei/cap ovina. Aceasta motivatie nu poate fi retinuta, intrucat petenta nu a putut dovedi cu acte miscarea animalelor, iar inspectorii APIA au constatat lipsa in gestiune a celor

714 capete ovine. Pe de o parte, societatea a înregistrat ovinele ca o vânzare în piață, iar pe de altă parte, medicul veterinar S din cadrul ANSVSA a înscris în formulare ca ovinele au fost "sacrificate tradițional" și crotățiile acestora au fost pierdute.

Având în vedere cele prezentate, se reține că petenta avea obligația legală de colectare a TVA în suma de ... lei aferentă ovinelor constatate lipsă în gestiune, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată contestația privind capatul de cerere referitor la TVA în suma de ... lei.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea TVA aferentă facturilor constatate lipsă.

In fapt, pentru perioada supusă inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat lipsa unor facturi fiscale pentru care contestația nu și-a îndeplinit obligația de reconstituire a acestora, fapt pentru care au procedat la estimarea veniturilor impozabile aferente facturilor constatate lipsă, așa cum am arătat la pct. 2.2. din prezenta decizie

Urmare a estimării efectuate în conformitate cu prevederile art. 67 din Codul de procedură fiscală au rezultat venituri neînregistrate în suma de ... lei.

Urmare a estimării veniturilor impozabile la suma de ... lei, organele de inspecție fiscală au estimat TVA colectată în suma de ... lei, după cum urmează: venituri de ... lei pentru anul 2006 + TVA în suma de ... lei, ... lei pentru anul 2007 + TVA în suma de ... lei și ... lei venituri estimate pentru anul 2008 + TVA în suma de ... lei.

In drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 67:

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

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

În aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 cuprind următoarele prevederi:

"65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

[...] d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare pretul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora,

organul fiscal va avea în vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare."

Contestatoarea motiveaza ca organele de inspectie fiscala nu au luat in calcul la estimare toate elementele prevazute la art. 67 din CPRF, insa aceasta motivatie nu poate fi retinuta de organul de solutionare a contestatiei, intrucat petenta nu aduce dovezi in acest sens printr-un alt mod de calcul a estimarii.

De asemenea, nu poate fi retinuta nici motivatia societatii ca organele de inspectie fiscala au citat si aplicat incomplet si incorect prevederile pct. 65.2. din H.G. nr. 1050/2004, intrucat desi aceste prevederi nu au fost citate in raportul de inspectie fiscala, metodologia de calcul a estimarii a fost aplicata de catre organele de inspectie fiscala conform prevederilor legale.

Fata de cele prezentate mai sus, se retine ca veniturile estimate de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei si TVA colectata in suma de ... lei sunt legal stabilite, iar societatea are obligatia inregistrarii in contabilitate a veniturilor estimate in suma de ... lei si a TVA colectata in suma de ... lei, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

3.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care contestatoarea a dedus TVA in suma de ... lei fara a avea la baza documente justificative.

In fapt, societatea a inregistrat in evidenta contabila facturile nr.../2007 in valoare totala de ... lei, nr.../2007 in valoare totala de ... lei si nr.../2007 in valoare totala de ... lei emise de S.C. F S.R.L., atat in luna august 2007, cat si in luna octombrie 2007, deducand in mod nelegal de doua ori TVA in suma de ... lei.

De asemenea, petenta a dedus nelegal TVA in suma de ... lei in luna noiembrie 2008 pentru furnizorul T SRL prin inregistrarea acestei sume in contul TVA deductibila si in Jurnalul pentru cumparari necesitati proprii (la pozitia nr. 01), aceasi suma fiind inregistrata si in luna octombrie 2008 la acelasi furnizor, fara a exista nici un document justificativ.

Tot in luna noiembrie 2008, societatea a dedus nelegal TVA in suma de ... lei prin inregistrarea acestei sume in contul TVA deductibila si in Jurnalul pentru cumparari necesitati proprii (la pozitia nr. 2 si 3), fara a exista in contabilitatea societatii pentru luna noiembrie 2008 facturi sau alte documente pentru identificarea bunurilor cumparate si inregistrate pe cheltuieli.

In drept, art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede ca: ***"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la [art. 155](#) alin. (5)".***

De asemenea, Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, prevede la art. 6 ca: ***"(1) 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.***

(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz."

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca nici o operatiune economico-financiara efectuata, nu poate fi inregistrata in evidenta contabila si nu poate fi dedusa TVA decat daca are la baza un document justificativ, respectiv o factura, potrivit legii.

Nu se retine in solutionarea contestatiei motivatia contestatoarei ca nu are obligatia prezentarii de inscrisuri intrucat documentele solicitate de organele de inspectie fiscala sunt acte de gestiune, intrucat nici in perioada efectuarii inspectiei fiscale, si nici la depunerea contestatiei petenta nu a prezentat documentele justificative pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor mentionate mai sus si pentru deducerea TVA, astfel incat masura organelor de inspectie fiscala de considerare ca nedeductibila a TVA in suma ... lei inregistrata fara documente justificative este legala, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind TVA in suma ... lei.

3.4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca aceasta suma este datorata, in conditiile in care contestatoarea a dedus TVA in suma de ... lei aferenta achizitiilor care nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, in luna noiembrie 2008 contestatoarea a inregistrat TVA deductibil in suma de ... lei din factura nr../2008 emisa de S.C. R S.A. pentru prestari de servicii cazare, servire masa, etc. pentru un grup de persoane ce nu are legatura cu activitatea petentei. De asemenea, in luna martie a anului 2009 contestatoarea a inregistrat TVA deductibil in suma de ... lei din factura nr../2009 si avizele de insotire nr../2009 si nr../2009 reprezentand c/v a 17 mc beton C12 si C16 achizitionat de la S.C. V S.R.L. Botosani pe care le-a descarcat la o locatie ce nu este proprietatea S.C. P S.R.L. sau punct de lucru declarat (sat ...).

In drept, art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevede ca: "***(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile"***.

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de TVA are dreptul sa deduca taxa doar in situatia in care achizitiile au fost efectuate în scopul operatiunilor taxabile, adica desfasurate pentru realizarea obiectului de activitate si pentru realizarea de venituri impozabile.

Motivatia contestatoarei ca era obligatia organelor de inspectie fiscala sa faca dovada legaturii cu activitatea societatii a persoanelor pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa, nu poate fi retinuta intrucat persoanele pentru care s-au achitat serviciile de cazare si masa nu sunt salariati ai S.C. P S.R.L. sau angajati sub alte forme care sa contribuie la realizarea de venituri in societate, astfel incat TVA in suma de ... lei pentru prestari de servicii cazare si servire masa nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, avand in vedere ca petenta nu a dovedit ca betonul achizitionat a fost utilizat pentru executarea lucrarilor contractate de societate, deci achizitiile nu au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile si venituri impozabile, se retine ca TVA in suma de ... lei nu poate fi dedusa, urmand a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind TVA in suma de ... lei.

In concluzie la cele prezentate la pct. 3 referitor la capatul de cerere privind TVA, urmeaza a fi respinsa in totalitate contestatia pentru suma totala de ... lei.

4. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/.../2010 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani prin compartimentul solutionare contestatii are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere, in conditiile in care dispozitia de masuri nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala si accesorii ale acestora, ci priveste masurile stabilite in sarcina contribuabilului, fapt pentru care competenta de solutionare a contestatiei indreptata impotriva dispozitiei de masuri revine organului fiscal emitent al acesteia.

In fapt, prin Dispozitia de masuri nr. IV/.../2010 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii masura de a inregistra in evidenta contabila obligatiile fiscale stabilite suplimentar, astfel cum au fost detaliate in decizia de impunere nr.../2010 si in raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

In drept, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, prevede :

“(1) Contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise in conformitate cu legislatia in materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, se solutioneaza de catre:

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in quantum de pana la 3 milioane lei; [...]

“(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente”, iar pct. 5.2. din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:

“Alte acte administrativ fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, republicat, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Conform pct. 1 din anexa nr. 2 la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, ***“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.”***

Intrucat masurile stabilite in sarcina S.C. P S.R.L. prin dispozitia de masuri nr. IV/.../2010 nu vizeaza stabilirea obligatiilor fiscale ale societatii, ci masuri, fapt pentru care dispozitia nu are caracterul unui titlu de creanta fiscala (ca de exemplu: deciziile de impunere, etc.), se retine ca solutionarea contestatiei pentru acest capat de cerere intra in competenta organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, respectiv a Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, compartimentul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P.J. Botosani neavand competenta de solutionare a dispozitiilor privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere competenta de solutionare revine Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

5. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

In drept, art. 205 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, prevede ca: *”impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii”*. Conform art. 110 alin.(3): *”titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala”*, aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): *”drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal”*. In intelesul art. 41 *”actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”*.

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: ***“impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal...”***, in conditiile art.109(2): ***“la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere”***, decizia de impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca:***“decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere”***, iar art. 88 prevede ca: ***“sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:***

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributi si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art.142 alin.(6) si art.168 alin.(2)”.

Potrivit art. 209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: *“contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala”.*

In fapt, S.C. P S.R.L. contesta raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau raportul de inspectie fiscala nr. IV/.../2010 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 5 al Deciziei de impunere nr.../2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca contestatoarea a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat societatea a formulat contestatie si impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010, si avand in vedere ca decizia reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 209 alin.(1) lit.a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 si 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. P S.R.L.** din localitatea, comuna ..., judetul Botosani, pentru suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata - TVA - in suma de ... lei

Art. 2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei privind nerespectarea procedurii de inspectie fiscala.

Art. 3. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata impotriva raportului de inspectie fiscala nr. IV/.../2010.

Art. 4. Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata impotriva dispozitiei de masuri nr. IV/.../2010 catre Activitatea de Inspectie Fiscala, ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,