

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

**DECIZIA NR. 45
din 09.09.2010**

privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. A S.R.L. din judetul Botosani** ,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani sub nr.
I/...../30.07.2010.

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/...../06.08.2010, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/...../11.08.2010
asupra contestatiei formulata de **S.C.A S.R.L.Botosani** impotriva Deciziei de
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala
nr...../29.06.2010 privind suma totala de lei reprezentand:

- lei impozit pe profit ;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei taxa pe valoarea adaugata;
-lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- lei diminuarea pierderii fiscale .

Petenta mai contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele
de inspectie fiscala nr.IV...../3/28.06.2010.

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului 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. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin
urmatoarele:

I. S.C.A S.R.L. Botosani contesta suma totala de lei motivand
urmatoarele:

Referitor la diferenta de impozit pe profit:

In anul 2007 societatea a inregistrat in contul 471 productia
neterminata in suma de lei, productie ce se va descarca in anul 2008 la
terminarea ciclului de productie, respectiv la recoltare.

Contul 471 a functionat in perioada 2006-2008 ca un cont colector, in
el inregistrandu-se toate cheltuielile care au fost considerate ca au legatura cu
productia. Inregistrările in contul 471 s-au facut pe baza de documente conforme,
facturi, chitante, extrase de cont, state de plata , documente verificate de organul de
control si considerate corespunzatoare. Descarcarea acestui cont s-a facut aleator,
folosindu-se unele conturi de cheltuieli gresite, dar in ansamblu contul 471 nu se
descarca mai mult decat se incarca, nedescarcarea acestui cont generand un profit
nereal in anul 2007 si amanand pierderea in anii urmatori.

In ceea ce priveste suma de lei reprezentand inregistrarea in
contul de cheltuieli a carburantilor, fara documente justificative, petenta sustine ca o
parte din cheltuielile care au incarcat contul contul 471 (dobanzi, impozit pe teren,
amortizare) nu au fost descarcate pe cheluieli, deci nu se poate determina din punct

de vedere fiscal influenta asupra profitului decat daca se iau in considerare toate cheltuielile care nu au fost descarcate corespunzator la nivelul fiecarui trimestru al anului 2007.

S.C. A S.R.L. contesta si suma de lei provenita din analiza contului 471 si considerata de catre organele de inspectie fiscala ca si cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal.

Pentru anul 2008 societatea contesta suma de lei impozit pe profit stabilit ca diferenta, care corespunde la o baza impozabila de lei dupa cum urmeaza:

Modalitatea de stabilire a diferentei de lei ca nedeductibila fiscal nu este corecta in masura in care nu se iau in calcul toate elementele care au influentat contul 471 si care nu au fost date pe conturi de cheltuieli in anul 2007, influentand anul 2008.

In ceea ce priveste suma de lei, petenta nu este de acord cu faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal intrucat nicaieri in Codul fiscal nu exista o norma specifica care sa conditioneze cheltuielile in scopul obtinerii de venituri. Societatea mai sustine ca nu se poate vorbi de un consum mare de ingrasaminte in conditiile in care terenul era nelucrat de ani de zile, trebuind sa se aiba in vedere ca, consumul specific este un consum mediu care nu se potriveste tuturor tipurilor de sol. Societatea a achizitionat aceste ingrasaminte cu documente conforme respectiv facturi, furnizorii au fost achitati, ingrasamintele au fost administrate pe terenuri in scopul obtinerii unei productii mai mari, deci nu se poate considera ca aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor realizate.

Pentru anul 2009 societatea contesta suma de lei reprezentand cheltuieli considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, motivatia fiind urmatoarea:

Petenta contesta modul de stabilire a diferentelor si considera ca in calcularea acestor diferente nu s-au luat in calcul toate elementele de cheltuiala care au concurat la realizarea de venituri si care trebuiau sa influenteze rezultatul financiar al anului 2008 si nu l-au influentat prin descarcarea defectuoasa a contului 471. Debitarea contului 331 se face prin creditul contului 711, faptul ca la sfarsitul anului el se debiteaza concluzioneaza ca el este considerat un venit. Contul 471 nedescarcat corespunzator a creat un venit artificial la nivelul anului 2008, pentru a stabili corect rezultatul financiar fiind necesar a fi avute in vedere toate veniturile si toate cheltuielile pe documente contabile.

In ceea ce priveste consumul de ingrasaminte care au generat cheltuieli nedeductibile in suma de lei petenta arata ca aceste ingrasaminte au fost necesare intrucat terenul a fost nelucrat, acesta necesitand a fi fertilizat, in perioada urmatoare societatea nemaifolosind atat de mult ingrasamant deoarece terenul a ajuns la o calitate care sa permita folosirea unor tehnologii normale. Terenurile inregistrate in contabilitate sub denumirea de pasuni si ierburi perene sunt de fapt terenuri care ulterior au fost introduse partial in circuitul agricol.

Referitor la suma de lei reprezentand prestari servicii -consultanta agricola, petenta sustine ca aceste prestari servicii au fost executate de catre firme care au in obiectul de activitate activitatea de consultanta agricola, fiind efectuate pe baza de contract si factura fiscala , insotite de deconturi pe ore, pentru fiecare lucrare efectuata.

Societatea a recurs la aceasta consultanta intrucat in perioada 2008-2009 au fost achizitionate multe suprafete agricole care trebuiau foarte bine

delimitate in teritoriu, trebuia stabilita starea lor juridica pentru a putea fi inscrise in cartea funciara, declarate la APIA Botosani, trebuiau redade circuitului agricol. Astfel, consultanta era absolut necesara in conditiile in care societatea avea o suprafata atat de mare de teren si doar un inginer agronom angajat cu carte de munca.

Contestatoarea considera ca in activitatea de consultanta nu exista nicaieri un program de lucru, nu exista tarife speciale, la baza stand contractul dintre parti incheiat cu acordul ambilor parteneri. De asemenea aceasta sustine ca sunt indeplinite cele doua conditii cumulative prevazute de art.21 din Codul fiscal, serviciile fiind efectiv prestate si necesare. Controlul incrucisat efectuat de organele de inspectie la S.C. K S.R.L. a constatat faptul ca toate facturile s-au inregistrat in evidenta contabila, societatea a inregistrat venituri care au fost recunoscute de controlorii fiscali ca si venituri impozabile pentru care s-a platit impozit pe profit si T.V.A. Asadar petenta nu intelege de ce la o firma sunt venituri impozabile si la cealalta cheltuieli nedeductibile.

Referitor la diferenta de T.V.A. in suma de lei:

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma delei aferenta serviciilor de consultanta agricola, petenta face referire la art.145 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si precizeaza faptul ca serviciile de consultanta au fost efectiv prestate, fiind facturate de catre S.C.K S.R.L. si S.C. B P S.R.L.

Facturile intocmite de cele doua firme de consultanta agricola sunt intocmite corespunzator, conform art.155 din Legea nr.571/2003, avand toate elementele conforme.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta ingrasamintelor agricole, petenta sustine ca acestea au fost achizitionate in scopul realizarii de produse agricole, existand note de receptie intocmite.

Societatea precizeaza ca in luna mai 2009 a solicitat rambursarea T.V.A., perioada verificata fiind 2008- martie 2009, organele de inspectie fiscala incheind nota de restituire nr...../05.08.2009. Pentru facturile emise de catre S.C.K S.R.L. Rachiti in perioada verificata, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a T.V.A., petenta beneficiind de rambursarea acesteia, pentru ca ulterior sa se motiveze ca societatea nu are drept de deducere a acestei taxe pe valoarea adaugata si ca cheltuielile cu consultanta agricola sunt nedeductibile fiscal.

Petenta mai sustine ca au fost incalcate prevederile art.105 alin.(3) din Codul de procedura fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../29.06.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. IV/...../28.06.2010, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P.J. Botosani a stabilit urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit:

In anul 2006 societatea realizeaza profit impozabil in suma de lei, pentru care inregistreaza impozit pe profit in suma de lei, dar declara suma de lei. In urma inspectiei fiscale au fost constatate cheltuieli nedeductibile in suma de lei, reprezentand sume pentru care nu au fost identificate documente justificative, acestea fiind inregistrate initial in contul 471, ulterior fiind repartizate asupra contului 6028. Diferenta suplimentara neinregistrata de impozit pe profit aferenta anului 2006 este de lei.

In anul 2007 organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de impozit pe profit in suma de lei, la o baza de impunere de lei. Baza de impunere in suma de lei este data de :

a) cheltuieli nedeductibile in suma de lei ;

b) venituri suplimentare stabilite la control in suma de lei .

Cheltuielile nedeductibile in suma de lei sunt formate din:

1. cheltuieli nedeductibile in suma de lei stabilite in urma verificarii inregistrarii operatiunilor privind cultura vegetala.

Din analiza documentelor prezentate la control s-a constatat ca activitatea agricola, respectiv cultura cerealelor, a plantelor tehnice si leguminoase, nu a fost evidentiata pe fiecare cultura in parte, cheltuielile privind infiintarea, intretinerea si recoltarea acestor culturi fiind derulate in anii 2006, 2007 si 2008 prin contul 471. Astfel, in perioada 2006-2008 contului 471 i-a fost eronat atribuita functiunea contului 331. In balanta lunii ianuarie 2007 contul 471 este preluat cu un sold debitor in suma de lei, reprezentand productia in curs aferenta anului agricol 2006-2007. In cursul anului 2007 in debitul contului 471 s-au inregistrat carburanti (3022), piese de schimb (3024), salarii (421), asigurari sociale (4311, 4312, etc), seminte (3025), erbicide si ingrasaminte (3021), amortizare (2813) etc.

Sumele inregistrate in debitul contului 471 au fost ulterior inregistrate in conturile de cheltuieli prin efectuarea unor operatiuni de stornare din 471 si includerea directa pe cheltuieli, prin aceste operatiuni considerandu-se ca a fost descarcat productia in curs. Astfel, in perioada ianuarie-octombrie 2007, in debitul contului 471 au fost inregistrate piese in valoare totala de lei si carburanti in valoare totala delei . In lunile iunie , august si octombrie se inregistreaza opeartiuni de stornare, respectiv includerea in conturile de cheltuieli a carburantilor si pieselor de schimb inregistrate initial in debitul contului 471, valoarea totala a carburantilor stornata din contul 471 lei fiind de lei, fata de lei -valoarea carburanti inregistrata conform documentelor contabile in debitul contului 471, iar valoarea totala a pieselor de schimb stornata din contul 471 fiind de lei , fata de lei-valoarea piese de schimb inregistrata conform documentelor contabile in debitul contului 471.

2. cheltuieli nedeductibile in suma delei inregistrate in contul 658.01;

3. cheltuieli nedeductibile in suma de lei provenite din analiza componentei soldului debitor al contului 471 in scris in balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2006 in suma de lei si tranferat pe conturi de cheltuieli in anul 2007.

In balanta lunii ianuarie 2007, soldul debitor al contului 471 este preluat cu suma de lei, aceasta suma reprezentand de fapt productia neterminata ramasa in sold la data de 31.12.2006, acest sold fiind descarcat din gestiune in cursul anului 2007 prin includerea in conturile de cheltuieli. Din verificarea componentei sumelor repartizate in anul 2006 in contul 471, in suma totala de lei, organele de inspectie fiscala au constatat ca doar suma de lei a fost inregistrata in note contabile ca fiind consumuri aferente productiei viitoare, suma de lei fiind inregistrata in contabilitate fara a exista documente justificative.

In anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de lei formate din:

1) cheltuieli nedeductibile in suma de lei provenite din analiza soldului debitor al contului 471 in scris in balanta de verificare la data de 31.12.2007 in suma de lei si transferat in conturi de cheltuieli in anul 2008.

In balanta lunii ianuarie 2008, soldul debitor al contului 471 este preluat cu suma de lei, aceasta suma reprezentand de fapt productia neterminata ramasa in sold la data de 31.12.2007, acest sold fiind descarcat din gestiune in

cursul anului 2008 prin includerea in conturile de cheltuieli. Din verificarea componentei sumelor repartizate in anul 2007 in contul 471, in suma totala de lei, organele de inspectie fiscala au constatat ca doar suma de lei a fost inregistrata in note contabile ca fiind consumuri aferente productiei viitoare, suma de lei fiind inregistrata in contabilitate fara a exista documente justificative.

2) cheltuieli nedeductibile in suma de lei reprezentand consum de ingrasaminte chimice peste consumul specific pentru culturile anului 2007-2008.

Pentru cultura graului infiintata in toamna anului 2007 si recoltata in anul 2008 s-a repartizat o cantitate de kg. ingrasaminte chimice la hectar, fata de kg./ha, atat cat este consumul specific. Cantitatea de ingrasaminte chimice consumate pentru aceasta cultura a fost stabilita pe baza bonurilor de consum identificate in evidenta contabila a societatii.

In anul 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de lei, pierderea fiscala stabilita la control fiind de lei. Influentele care au condus la diminuarea pierderii sunt:

1). cheltuieli nedeductibile in suma de lei provenite din analiza soldului debitor al contului 471 in scris in balanta de verificare la data de 31.12.2008 in suma de lei si transferat in conturi de cheltuieli in anul 2009.

In perioada ianuarie-decembrie 2008 societatea inregistreaza in contul 471 suma de lei, aceasta suma reprezentand diferite achizitii inregistrate in debitul contului 471.

In balanta lunii decembrie 2008 contul 471 nu mai prezinta sold, sumele inregistrate fiind transferate in contul 331, dar fara ca aceasta operatiune sa fie consemnata cu nota contabila. Transferul sumei de lei din contul 471 in contul 331 s-a efectuat numai prin intermediul balantei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca suma de lei este formata din:

- lei, consum seminte;
- lei , consum carburanti;
-lei, consum piese de schimb;
- lei, consum ingrasaminte;
- lei, alte;
- lei, retributii.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca o parte din aceste consumuri au fost trecute pe productie neterminata fara a avea la baza nici un document justificativ, valoarea acestora fiind de lei, dupa cum urmeaza:

-..... lei consum piese schimb, provenita din faptul ca in contul 331 se inscrie o valoare mai mare a pieselor consumate fata de achizitiile confirmate pe baza de documente justificative (..... lei piese repartizate in cont 331-..... lei piese achizitionate pentru care exista documente).

-..... lei reprezentand cheltuieli inregistrate de societate fara a avea la baza documente justificative;

-..... lei reprezentand diferenta dintre lei retributii evidentiata in productia neterminata si lei obligatii repartizate pe baza de note contabile in debitul contului 471, si transferata pe costurile anului 2009.

-..... lei reprezentand consum carburanti. Aceasta suma a fost repartizata asupra contului 331 in anul 2008 si transferata in anul 2009 in conturi de cheltuieli, fara a avea la baza documente justificative prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune.

-..... lei reprezentand consum de ingrasaminte. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea consumului suplimentar de ingrasaminte, pentru anul 2009 este de lei, acesata suma fiind formata din:

a) lei -ingrasaminte chimice repartizate pe costuri peste limita prevazuta de normele legale;

b) lei ingrasaminte chimice repartizate pe costuri pentru care nu exista documente de achizitie.

2) cheltuieli nedeductibile in suma de lei, inregistrate in contul 628.03-prestari servicii consultanta.

In ceea ce priveste serviciile de consultanta prestate in anul 2009 de S.C. K S.R.L. Rachiti in valoare de lei, organele de inspectie fiscala au considerat aceasta suma ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea profitului impozabil intrucat petenta nu a prezentat documente din care sa rezulte in ce s-au concretizat efectiv lucrarile executate de S.C.K S.R.L. De asemenea, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si posibilitatea efecuarii acestor lucrari, in conditiile in care prestarea serviciilor la S.C. K S.R.L. era asigurata doar de O. K. care in cursul anului 2009 a fost si salariat al S.C. A S.R.L., precum si neconcordanza dintre lucrarile executate inscrise in devizele de lucru cu raspunsurile privind lucrarile executate date in notele explicative .

In ceea ce priveste serviciile de consultanta prestate in anul 2009 de S.C. B P S.R.L. Dragalina in valoare de lei, organele de inspectie fiscala au considerat aceasta suma ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea profitului impozabil intrucat petenta nu a prezentat documente din care sa rezulte in ce s-au concretizat efectiv lucrarile executate de S.C. B P S.R.L. precum si faptul ca intre lucrarile executate inscrise in devizul de lucrari si raspunsul dat in notele explicative privind lucrarile executate exista neconcordante.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata:

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru perioada verificata petenta nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, motivat de urmatoarele:

-referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta serviciilor de consultanta agricola prestate de S.C. K S.R.L. si S.C. B P S.R.L., organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru aceasta suma intrucat petenta nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate;

-referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta ingrasamintelor achizitionate in anii 2008 si 2009, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru aceasta suma intrucat consumul de ingrasaminte inregistrat de societate a fost peste consumul specific.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei.

Prin referatul de inaintare, 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 impozitul pe profit in suma de lei, diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei, accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de lei, taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si

majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, cauza supusa solutionarii este daca poate fi solutionata pe fond contestatia referitoare la acest capat de cerere, in conditiile in care sustinerile contestatoarei sunt contradictorii cu cele ale organelor de inspectie fiscala si cu documentele aflate la dosarul cauzei organul de solutionare a contestatiei neputand stabili cu claritate baza impozabila.

In fapt, in perioada verificata petenta a inregistrat in contul 471 "Cheltuieli anticipate" cheltuielile privind infiintarea, intretinerea si recoltarea acestor culturi. Exemplificam inregistrarile in evidenta contabila din anul 2007 :

Luna martie 2007:

471=421	..... lei
471=% 3025, 3026	..... lei
471 =%	..... lei
3022	..... lei carburanti
5121	..... lei impozit teren
401	..... lei convorbiri telefonice
5311	..... lei piese
401	..... lei piese
4311,4314	..... lei asigurari sociale

Luna august 2007:

471=%	-..... lei
3021	-..... lei ingrasaminte
3022	-..... lei carburanti
3025	-..... lei seminte
421	-..... lei salarii
4311	- lei asigurari sociale
4314	- lei
4371	-lei
447	- lei fonduri speciale
2813	-lei amortizare
6021=3021	..... lei
6022=3022	..... lei
6025=3025	..... lei
641=421	..... lei
645=% 4311, 4314, 4371, 447	..... lei
681=2813	..... lei

Astfel, in perioada ianuarie-octombrie 2007 in debitul contului 471 au fost inregistrate piese in valoare de lei si carburanti in valoare totala de lei.

In lunile iunie, august si octombrie 2007 se inregistreaza operatiuni de stornare, respectiv de includere in conturile de cheltuieli a carburantilor si pieselor de schimb inregistrate initial in debitul contului 471, fiind stornata suma de lei reprezentand carburanti si suma de lei ce reprezinta piese de schimb.

Astfel, in anul 2007, petenta a inregistrat in debitul contului 471 carburanti in suma de lei si a stornat din contul 471 si a inregistrat in contul 6022 "Cheltuieli privind combustibilul" suma de lei, inregistrarile contabile fiind:

471=3022	-..... lei
6022=3022	..... lei

In ceea ce priveste piesele de schimb, petenta a inregistrat in debitul contului 471 piese de schimb in suma de lei si a stornat din contul 471 si a inregistrat in contul 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb" suma de lei, inregistrările contabile fiind:

471=3024 -..... lei

6024=3024 lei

Asemenea inregistrări contabile au avut loc pe toata perioada verificata.

Se retine faptul ca in cursul anului 2007 piesele si carburantii intrati in gestiunea societatii au fost inregistrati prin efectuarea operatiunilor contabile:

3022=401

6022=3022

si

3024=401

6024=3024

In drept, Anexa la Ordinul 2374/2007 privind modificarea si completarea Ordinului ministrului finantelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cu aplicabilitate pentru perioada verificata, prevede la Capitolul VII- Functiunea conturilor:

"Contul 331 " Produse in curs de executie"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta stocurilor de produse in curs de executie (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevazute de procesul tehnologic, respectiv productie neterminata) existente la sfarsitul perioadei.

Contul 331 " Produse in curs de executie" este un cont de activ.

In debitul contului 331 "Produse in curs de executie" se inregistreaza:

-valoarea la cost de productie a stocului de produse in curs de executie la sfarsitul perioadei, stabilita pe baza de inventar (711).

In creditul contului 331 "Produse in curs de executie" se inregistreaza:

-scaderea din gestiune a valorii produselor in curs de executie la inceputul perioadei urmatoare (711).

Soldul contului reprezinta valoarea la cost de productie a produselor aflate in curs de executie la sfarsitul perioadei."

Din cele prezentate mai sus rezulta ca petenta nu a inregistrat productia in curs in contul 331, neefectuand operatiunile contabile prevazute de legislatie. Eronat petenta a utilizat contul 471 "Cheltuieli inregistrate in avans", inregistrand in debitul acestui cont elemente de cheltuiala, respectiv: combustibil, piese de schimb, retributii, contributi la asigurari sociale, amortizare etc.

Astfel, petenta in loc sa inregistreze consumul de materiale prin debitarea conturilor de cheltuieli si creditarea conturilor de materiale corespunzatoare, a debitat contul 471 creditand conturile de materiale. Se retine faptul ca prin efectuarea acestor inregistrări contabile petenta a inregistrat un profit imposibil mai mare si implicit un impozit pe profit mai mare (prin neinregistrarea pe cheltuieli a consumurilor de materiale, a retributiilor, a contributiilor sociale, a amortizarii etc.).

Asa cum rezulta din inregistrările contabile de mai sus contestatoarea storneaza, la un moment dat, consumul de combustibil si piese de schimb inregistrat anterior prin debitarea contului 471, si inregistreaza aceste consumuri prin debitarea

conturilor corespunzatoare de cheltuieli. Se retine faptul ca valoarea combustibililor si pieselor de schimb stornata din contul 471, si inregistrata ulterior in conturile de cheltuieli, este mai mare decat valoarea acestora inregistrata in negru.

Din prezentarea de mai sus rezulta faptul ca contestatoarea a stornat din contul 471 si a inregistrat in conturi de cheltuieli carburanti si piese de schimb in valoare mai mare decat cea inregistrata initial in debitul contului 471.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca in debitul contului 471 au fost inregistrate numai elemente de cheltuiala, prin stornarea din acest cont a unor elemente de cheltuiala in valoare mai mare decat cea inregistrata initial contul 471 a ramas cu sold debitor sau zero.

Concluzionand rezulta ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu carburantii, cu piesele de schimb, etc., intrucat chiar daca petenta a stornat din contul 471 combustibili, piese de schimb, retributii etc. in valoare mai mare decat cea inregistrata initial, tinand seama de faptul ca soldul contului 471 a ramas debitor sau zero, rezulta ca petenta a stornat combustibili, piese de schimb in valoare mai mare dar a stornat retributii, contributi sociale, fonduri speciale, amortizare in valoare mai mica decat valoarea inregistrata initial in debitul contului 471.

Se retine ca eronat organele de inspectie fiscala au constatat ca "**in cursul anului 2007 piesele si carburantii intrati in gestiunea societatii au fost inregistrati atat prin debitarea contului 471 ...**", intrucat aprovizionarea cu materiale se inregistreaza prin debitarea conturilor de materii prime si materiale, in creditul acestor conturi inregistrandu-se valoarea la pret de inregistrare a materiilor prime si materialelor incluse pe cheltuieli. Astfel, intrarea in gestiune a materialelor consumabile se inregistreaza prin debitarea contului de materiale consumabile si nu prin creditarea acestui cont.

De asemenea, se retine faptul ca daca petenta ar fi inregistrat in conturile de cheltuieli o cantitate de combustibili si piese de schimb mai mare decat cantitatea aprovizionata, soldul acestor conturi ar fi trebuit sa fie creditor, organul de inspectie fiscala nefacand nici o precizare de acest fel in raportul de inspectie fiscala.

Intrucat, toate aceste consumuri trebuiau inregistrate prin debitarea conturilor de cheltuieli si creditarea conturilor de materiale, personal-salarii datorate, asigurari sociale, amortizare etc., in esenta toate acestea reprezentand elemente de cheltuiala, organul de solutionare a contestatiei considera ca nu exista nici o implicatie fiscala in ceea ce priveste faptul ca petenta a inregistrat mai mult intr-un cont de cheltuiala si mai putin in altul.

In ceea ce priveste "sumele incarcate arbitrar" in balantele de verificare ale lunilor decembrie 2006 si 2007 fara a exista documente justificative, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra acestor sume intrucat din cele constatate de organele de inspectie fiscala nu rezulta cum au fost "incarcate arbitrar aceste sume in balanta", ce reprezinta ele, prin ce conturi a fost debitat contul 471, etc., impunandu-se o analiza mai profunda a contului 471.

Referitor la diminuarea pierderii fiscale, intrucat din raportul de inspectie fiscala nu rezulta cu claritate motivul pentru care organul de inspectie fiscala a considerat o serie de cheltuieli nedeductibile fiscal, care este motivul de fapt, care este consecinta fiscala, organul de solutionare a contestatiei considera ca se impune, de asemenea, o analiza aprofundata a contului 471 si a contului 331 pentru a putea stabili cu certitudine daca inregistrarile in aceste conturi au avut la

baza documente justificative si abia apoi daca anumite categorii de cheltuieli sunt deductibile fiscal.

Organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta nici in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, intrucat diferentele de taxa pe valoarea adaugata au fost stabilite de catre organele de inspectie fiscala avand in vedere faptul ca cheltuielile cu prestarile de servicii si cele cu ingrasamintele chimice sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca raportul de inspectie fiscala nu este intocmit in conformitate cu prevederile Ordinului nr.1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala care prevede ca :

"3. Baza de impunere.

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;

- punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;

- consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;

- modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar. Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deducteri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;

- calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;

- stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul. "

Din cele prezentate mai sus rezulta faptul ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului asa cum prevede art.94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, limitandu-se doar la a preciza ca anumite cheltuieli nu sunt deductibile deoarece au fost inregistrate in evidenta fara a avea la baza documente justificative.

Intrucat sustinerile contestatoarei sunt contradictorii cu cele ale organelor de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei nu poate stabili cu claritate daca aceste cheltuieli au fost inregistrate in contabilitate avand la baza documente justificative, daca toate elementele de cheltuiala inregistrate in debitul contului 471 au fost luate in calcul de catre organele de inspectie la calculul profitului impozabil la data la care au avut loc consumurile, componenta soldului contului 471, respectiv 331, prin ce cont a fost creditat contul 471, prin ce cont a fost debitat contul 331, etc. Astfel, organul de solutionare nu poate stabili cu claritate baza impozabila, motiv pentru care, in conformitate cu prevederile art.216, alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede ca: **" Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere**

strict considerentele deciziei de solutionare." si ale pct.12.6. din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata : "**In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.**", va desfiinta punctul 2.1.1 din decizia de impunere nr...../29.06.2010 referitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente acestora si punctul 1 si 3 din Capitolul III din raportul de inspectie nr.IV/...../28.06.2010 referitor la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca un alt act care va viza considerentele prezentei decizii si aceeasi perioada.

2. Referitor la contestarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/...../3/28.06.2010 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 nr. IV/...../3/28.06.2010, 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...../29.06.2010 si in raportul de inspectie fiscala nr. IV/...../28.06.2010.

In drept, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare 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 a 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 cuantum 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.A S.R.L.** prin dispozitia de masuri nr. IV/...../3/28.06.2010 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 Inspecție Fiscala 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.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 207 alin.(1); 209 alin.(1) lit. a); 210; 211; 213 alin.(5); 216 alin.(1); 217 alin.(1) si 70 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art.1 Desfiintarea punctului 2.1.1 din decizia de impunere nr.307/28.06.2010 referitoare la suma totala de lei reprezentand:

- lei impozit pe profit ;
- lei accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei taxa pe valoarea adaugata;
- lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- lei diminuarea pierderii fiscale .

si punctului 1 si 3 din Capitolul III din raportul de inspectie nr.IV/...../28.06.2010 referitor la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala sa intocmeasca un alt act care va viza considerentele prezentei decizii si aceeasi perioada.

Art.2 Transmiterea spre competenta solutionare a contestatiei formulata de S.C.A S.R.L. impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrata sub nr. IV/...../3/28.06.2010, Activitatii de Inspecție Fiscala Botosani ca organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat.

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

DIRECTOR EXECUTIV,