

DECIZIA nr. 21/2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. D D S.A.
înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, prin adresa nr. ...2012 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2012, asupra contestației formulată de S.C. DD S.A., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../2012.

Prin contestația formulată, petenta motivează parțial veniturile stabilite suplimentar și cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit și TVA aferente perioadei verificate, și precizează astfel cuantumul (... lei) sumelor contestate:

“-Impozitul pe profit din perioada 11.05.2007-31.12.2010	... lei
-Majorări de întârziere (dobânzi) din 26.10.2007-27.02.2012	... lei
-Penalități de întârziere pentru 26.10.2007-27.02.2012	... lei
-TVA lunar 01.05.2010-31.03.2011	... lei
-Majorări de întârziere 26.06.2010-25.03.2011	... lei.”

S.C. DD S.A. contestă TVA în sumă totală de ... lei, (respectiv ...lei+...lei), față de ... lei (... lei + ... lei), cât a fost stabilit prin Decizia de impunere nr.../2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală. Organul de soluționare constată că diferența TVA în sumă de ...lei, (respectiv ...lei -... lei), nu a fost stabilită prin actul administrativ fiscal atacat. În consecință, urmează a fi respinsă ca fiind *fără obiect* contestația societății petente privind *suma de ... lei*, reprezentând ... lei TVA și ... lei majorări de întârziere aferente TVA, în conformitate cu prevederile **pct.11.1** din **Ordinul nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:“ Contestația poate fi respinsă ca:

...

c) *fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;* ”

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petentă a Deciziei de impunere nr.../2012, respectiv **02.03.2012** (conform datei înscrisă pe adresa de înaintare nr.../2012 aflată în copie la dosarul cauzei), și data înregistrării contestației la D.G.F.P. Tulcea, respectiv **20.03.2012**.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila societății, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207 și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petenta, S.C. DD S.A. cu sediul în mun. Tulcea, str. nr. jud. Tulcea, înregistrată la O.R.C.Tulcea sub nr. J.../2007, identificată prin CIF..., contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012 în sumă totală de ...lei reprezentând impozit pe profit (...lei), majorări (...lei) și penalități (...lei) de întârziere impozit pe profit, TVA (...lei) și majorări de întârziere TVA(lei), motivând următoarele:

1. Referitor la anul 2007

A. Pentru livrarea de cereale făcută de S.C. DD S.A. către SC S-Italia acționar la societatea DD S.A., cu factura nr.../2007 prin care s-a facturat ... kg grâu de toamnă la prețul de 0,71 lei/kg în valoare de ...,...lei iar cu factura nr.../2007 sau facturat ...kg la prețul de 0,96 lei în valoare de ...lei, facturi care sunt comparate cu livrările făcute de societate către SC B-Italia care nu este acționar, căreia grâul i-a fost facturat cu prețul de 1,06 lei organele de inspecție fiscală estimând în acest fel o diferență de preț la cele două facturi, în total de ... lei, petenta arată că:

- “În estimarea acestor venituri în valoare de ...lei, organul de control invocă în mod eronat art.11 alin.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal deoarece estimarea veniturilor se face în baza ordinului 3389/11.2011... și în nici un caz art.11 alin.2 din Codul fiscal care reglementează reguli generale de aplicare a Codului Fiscal. ...”;

- metoda folosită și invocată de organul de control “aplicând metoda comparării interne a prețurilor”, nu se găsește ca metodă nici în Codul fiscal și nici în Ordinul 3389/2011 unde la art.2 sunt enumerate următoarele metode(...) și în continuare petenta prezintă prețul internațional al grâului la bursele europene în iulie 2007 și susține că, având în vedere că a vândut grâul cu mult peste prețul practicat la vremea respectivă, respectiv 221euro/to în iunie 2007, nu înțelege de ce se compară prețul din luna iunie 2007 cu prețul din luna septembrie 2007, când condițiile pieții se schimbă de la o zi la alta și anexează în acest sens câteva materiale legate de prețul practicat în anul 2007.

B. Privind cheltuiala nedeductibilă în sumă de ...lei înregistrată în contul 607 “cheltuieli cu marfa” și utilizarea contului 4428 “Tva neexigibil”, petenta susține că << Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea “Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene” nu interzice utilizarea acestui cont pentru nicio activitate iar dacă acest cont a fost utilizat nu presupune că sumele sunt și nedeductibile fiscal, cu atât mai mult cu cât art.21 alin.4 litera “f” menționează: ... “cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”...Prin actul de control nu este menționat documentul care lipsește și nici operațiunea economică care nu are la bază document justificativ conform Legii 82/1991”>>

2. Referitor la anul 2008 pentru care organul de control constată ca nedeductibilă fiscal suma de ... lei, petenta motivează astfel:

- << Menționăm din capul locului că utilizarea contului 4428 “ TVA neexigibil ” nu poate fi făcută pe seama Codului Fiscal așa cum face controlul, deoarece utilizarea acestui cont se face în baza OMFP nr.1752/2005 cu aplicabilitate de la 01.01.2006 sau în baza Legii 82/1991 Legea contabilității deoarece este vorba de folosirea unui cont a cărui utilizare și funcționare este prevăzută în legislația invocată și în nici un caz în Codul Fiscal... >> pentru suma de ...lei, cheltuieli cu descărcarea valorică eronată a contului de marfă, urmare a utilizării eronate a contului 4428 “TVA neexigibilă”;

- cheltuielile cu TVA în valoare de ...lei înregistrate eronat pe care *societatea și le însușește*, la care se adaugă suma de ...lei reprezentând cheltuieli cu amenzi determinate corect;

- suma de ...lei pe care controlul o consideră nedeductibilă fiscal, deasemenea nu e corectă deoarece “*documentele în copie xerox sunt valabile fiind însoțite de contracte în ce privește impozitul pe profit și nu pot fi utilizate la deducerea TVA care este cu totul altă ceva*”.

În final, față de motivațiile prezentate, petenta consideră că “ invocarea unui temei legal eronat în cazul deciziei de impunere poate conduce la desființarea acesteia” și “referitor la obligațiile accesorii în situația anulării în parte a actelor fiscale atacate, urmează să faceți aplicarea principiului “accessorium sequitur principale”.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la SC DD S.A., organele de control din cadrul D.G.F.P. Tulcea - AIF - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5, au verificat modul de stabilire, evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului consolidat al statului.

În urma verificărilor prin sondaj, s-au constatat următoarele:

- întrucât organele de control fiscal au avut suspiciuni asupra realității și legalității operațiunilor economice efectuate de societate, datorită existenței unor neconcordanțe în ceea ce privesc datele înscrise în declarația informativă (D 394) privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, în sensul existenței unor diferențe semnificative între datele raportate în declarațiile semestriale 394 privind livrările și achizițiile de bunuri și servicii către SC DD S.A., și cele raportate de societățile furnizoare, s-au întocmit mai multe solicitări de control încrucișat cu acestea;

- pentru livrarile de cereale(grâu)făcute de petentă către SC S-Italia (acționar la societatea petentă) în perioada 11.05.2007-31.12.2007, organele de control stabilesc venituri suplimentare (...lei) din estimarea veniturilor aplicând metoda comparării interne a prețurilor, din tranzacțiile efectuate în luna septembrie 2007 și în plus cheltuieli nedeductibile (...lei), fapt pentru care stabilesc diferențe la calculul și declararea impozitului pe profit în sumă totală de ... lei pentru această perioadă;

- pentru anul 2008, organele de control stabilesc diferențe la calculul și declararea impozitului pe profit în sumă totală de ...lei, urmare a diminuării

pierderii contabile și stabilirii unor venituri suplimentare(...lei) dar și a înregistrării unor cheltuieli nedeductibile în sumă de ...lei.

Față de cele menționate mai sus, urmare a declarării eronate de către petentă a unor venituri și cheltuieli pentru perioada verificată precum și cheltuieli aferente unor facturi în copie xerox (denaturându-se astfel rezultatele financiare), și în baza prevederilor Codului fiscal, respectiv art.21, alin.(1) și alin.(4), precum și ale Codului de procedură fiscală, organele de control stabilesc că petenta are de plată diferențe la impozitul pe profit și TVA calculate pentru intervalul mai 2007-martie 2011, precum și majorări de întârziere aferente acestora.

Concluziile controlului vizând perioada verificată, respectiv 11.05.2007 - 31.03.2011, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr... /2012, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../2012, prin care s-au stabilit în sarcina SC DD S.A., obligații fiscale suplimentare în sumă totală de... lei, astfel:

- impozit pe profit lei;
- majorări de întârziere impozit pe profit lei;
- penalități de întârziere impozit pe profit..... .. lei;
- TVA stabilit suplimentar de plată lei;
- majorări de întârziere aferente TVA lei.

Din totalul veniturilor stabilite suplimentar la control și al cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit și TVA aferente perioadei verificate (11.05.2007 - 31.03.2011), societatea petentă motivează *parțial* doar sumele aferente anilor fiscali 2007 și 2008.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul A.I.F. - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina SC DD S.A., obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ...lei, reprezentând: ... lei impozit pe profit, ... lei accesorii impozit pe profit, ...lei TVA și ... lei accesorii TVA.

În fapt, organele de control fiscal din cadrul Activității de Inspecție Fiscală - DGFP Tulcea, au efectuat un control prin care au verificat modul de evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată la S.C. DD S.A.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 11.05.2007 - 31.12.2010 la impozitul pe profit și 01.05.2010 - 31.03.2011 pentru TVA.

Rezultatele inspecției fiscale s-au finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală parțială nr.../2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.../2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În timpul controlului, întrucât organele de inspecție fiscale au avut suspiciuni asupra realității și legalității operațiunilor economice efectuate de societate, au considerat necesar efectuarea unui control încrucișat cu baza de date a Ministerului de Finanțe și verificându-se relațiile comerciale ale societății

cu furnizorii de facturi, s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privesc datele înscrise în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394), în sensul existenței unor diferențe semnificative între datele raportate în declarațiile semestriale 394 privind livrările și achizițiile de bunuri și servicii către SC DD S.A., și cele raportate de societățile furnizoare, fapt pentru care s-au întocmit mai multe solicitări de control încrucișat cu acestea.

În urma verificărilor efectuate în perioada supusă inspecției fiscale, s-au constatat următoarele:

~ *pentru anul 2007*, organele de control stabilesc venituri suplimentare în sumă de ...lei din estimarea veniturilor aplicând metoda comparării interne a prețurilor din tranzacțiile lunii septembrie 2007 pentru livrările de grâu efectuate de petentă către SC S-Italia (acționar la SC DD S.A.), cu factura nr.../2007 în valoare de ...lei(...kg x 0.96lei), și cu factura nr.../2007 în valoare de ...,lei, respectiv ...kg x 0,71 lei;

- deasemenea, organele de control stabilesc în plus cheltuieli nedeductibile în sumă de ...lei, astfel: leu cheltuieli cu impozitul pe profit; ...lei diferențe TVA înregistrate cu nota contab. nr.../2007 și ...lei cheltuieli înregistrate în contul 607 fără document, rezultate din descărcarea valorică eronată a contului de marfă, urmare a utilizării eronate a contului 4428 "TVA neexigibilă";

~ *pentru anul 2008*, a fost diminuată pierderea contabilă (... lei) și s-au constatat diferențe la calculul impozitului pe profit în sumă totală de ...lei, urmare a stabilirii unor venituri suplimentare (...lei) și cheltuieli nedeductibile în sumă de ...lei, rezultate din:

- ... lei, cheltuieli cu descărcarea valorică eronată a contului de marfă, urmare a utilizării eronate a contului 4428 "TVA neexigibilă";

- ... lei, cheltuielile înregistrate în contul 635 reprezentând diferențe TVA stabilite suplimentar;

- ... lei cheltuieli înregistrate în contul 6581 reprezentând majorări de întârziere către bugetul statului;

- ... lei, cheltuieli aferente unor facturi în copie xerox.

Pentru constatările de mai sus, organele de control fiscal stabilesc un impozit pe profit datorat suplimentar pentru perioada verificată în sumă totală de ...lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă totală de ...lei, respectiv majorări(...lei) și penalități (...lei) de întârziere și stabilesc suplimentar TVA de plată în sumă de ...lei cu majorări aferente ... lei.

Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere nr.../2012 privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, prin care motivează *parțial* cheltuielile și veniturile stabilite suplimentar aferente anilor fiscali 2007- 2008, cu motivațiile prezentate la pct.I din prezenta decizie și în plus, *în mod eronat*, creanța în sumă de ... lei reprezentând TVA, sumă care nu a fost stabilită prin actul administrativ fiscal atacat.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, O.G. 92/2003 R privind Codul de

procedură fiscală, Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și Ordinul 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere

1. Anul 2007

A. Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile petentei privind cheltuielile nedeductibile în sumă de ...lei și veniturile stabilite suplimentar în sumă de ...lei pentru livrarile de cereale (grâu) făcute de petentă către SC S-Italia (acționar la SC DD S.A) în perioada 11.05.2007-31.12.2007, în sensul că metoda folosită și invocată de organul de control “aplicând metoda comparării interne a prețurilor”, nu se găsește ca metodă nici în Codul fiscal și nici în Ordinul 3389/2011 - **întrucât:**

- potrivit **art.11, alin.(2)** din Legea nr.571/2003 privind **Codul fiscal:**

“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. **La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:** a)**metoda comparării prețurilor,** prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;”, coroborate cu prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv **HG44/2004**, unde se precizează că: *“În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.*

23. La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor; (...);

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

24. În termeni generali, prețul de piață este determinat prin raportarea la tranzacții comparabile necontrolate. O tranzacție este necontrolată dacă se desfășoară între persoane independente.

25. Metoda comparării prețurilor

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la: a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor); b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.”

Din prevederile legale prezentate, rezultă că organele de control au procedat corect, în mod legal “aplicând metoda comparării interne a prețurilor”, iar afirmația societății “În estimarea acestor venituri în valoare de ...lei, organul de control invocă în mod eronat art.11 alin.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal deoarece estimarea veniturilor se face în baza ordinului 3389/11.2011...” - nu poate fi reținută în mod legal, **întrucât** la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește metoda comparării prețurilor prevăzută de Codul fiscal la alin. (2) art.11 - chiar dacă așa cum afirmă și petenta art.11 reglementează într-adevar *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal* - iar *estimarea veniturilor se face în baza Ordinului nr. 222/2008* privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, respectiv ANEXA 3 PROCEDURA DE ESTIMARE a cuantumului prețurilor de transfer, unde se stipulează:

-“**ART. 1** Raportul de inspecție fiscal va cuprinde un capitol distinct "Estimarea prețurilor de transfer".

- **ART.2** Capitolul "Estimarea prețurilor de transfer" va cuprinde următoarele:

1. prezentarea motivului de fapt cu privire la neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, urmare a două solicitări consecutive. Prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer reprezintă lipsa datelor necesare organului fiscal competent, pentru stabilirea dacă prețurile de transfer practicate sunt la preț de piață;

2. prezentarea temeiului de drept cu privire la solicitările dosarului prețurilor de transfer/completării dosarului prețurilor de transfer, conform art. 79 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, precum și a sancțiunilor contravenționale aferente constatate și aplicate, conform art. 219 alin. (1) lit. e), respectiv art. 219 alin. (2) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicat, cu modificările și completările ulterioare;

3. estimarea prețurilor de transfer.

- **ART. 3** Estimarea prețurilor de transfer prevăzută la art. 2 alin. 3 se va efectua astfel:

1. identificarea a 3 exemple de tranzacții similare cu cele care urmează a face obiectul estimării;

2. tranzacțiile similare, conform pct. 1, având în vedere lipsa datelor prin neprezentarea/prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, vor fi identificate conform datelor generale ale tranzacțiilor care urmează a face obiectul estimării, aflate la dispoziția organului fiscal competent în momentul estimării;

3.pentru stabilirea valorii estimate a tranzacției se va utiliza valoarea medie aritmetică a cuantumurilor tranzacțiilor similare identificate conform pct. 1. ”

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se *precizează*:

<< Deoarece organul de inspecție fiscală a constatat că ponderea tranzacțiilor efectuate este deținută de S L Italia, acționar care deține 25% din acțiunile SC D D SA Tulcea, iar în anul 2008 înregistrează o pierdere netă în sumă de ...lei a considerat necesară solicitarea de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer.

Cu adresa nr. din 17.06.2011 și înregistrată la DGFP Tulcea AIF sub nr. din...2011 agentul economic a înaintat dosarul prețurilor de transfer, în baza prevederilor art.79 alin.(2) din OG92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată potrivit căroră: *“în vederea stabilirii prețurilor de transfer contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acestea, dosarul prețurilor de transfer”* și a Ordinului 222/2008-privind dosarul prețurilor de transfer.

În dosarul prețurilor de transfer agentul economic utilizează acest element ca fiind primordial în efectuarea comparabilității prețurilor din tranzacții, invocând metoda comparării prețurilor ca fiind justificativă pentru prețurile practicate în tranzacții. Entitatea invocă faptul ca principalul obiectiv al grupului este asigurarea și certificarea calității produselor oferite, ca și producător de cereale biologice în conformitate cu prevederile CE 834/07 din 18.05.2007. >>

Astfel, având în vedere că principala tranzacție desfășurată de societatea SC DD SA Tulcea cu persoana afiliată SL ITALIA constă în achiziționarea de semințe biologice și în același timp vânzarea de cereale biologice iar Societățile afiliate către care SC DD SA livrează aceste semințe sunt SC E SRL, SC A SRL, SC A E G SRL persoane juridice distincte, întrucât SC DD SA a efectuat tranzacții și cu societăți independente, tranzacțiile pot fi comparabile - fapt pentru care rezultă că din punct de vedere al alegerii metodei, organele de inspecție apreciază corect și în mod legal că metoda comparării prețurilor este relevantă.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control subliniază: **“Susținem că tranzacțiile efectuate în luna septembrie, respectiv livrările de cereale(grâu) efectuate către S ITALIA cu facturile nr... din 2007 (...kg. x 0,71 lei) în valoare de ..., lei, cu factura nr. din ..2007 (... kg x 0.96 lei) în valoare de ...lei sunt comparabile cu livrările efectuate către societatea independentă B Italia în baza facturii nr....din... 2007 (...kg x 1,061 lei) în valoare de ...lei, fiind livrate în aceeași perioadă (septembrie 2007), cantitățile sunt comparabile și aceeași țară de destinație (ITALIA).”** În plus, organele de control mai arată că: <<se poate constata că SC DD SA a livrat grâu cu prețuri mai mici către societatea afiliată S, astfel:

Fact.	Cant.grâu livrată	preț vânzare S L	preț vânzare B	dif.preț estimat lei	venituri estimate lei	TVA
33/07.09	252080kg	0,71	1,06	0,35	...	0
31/05.09	2967250kg	0,96	1,06	0,10	...	0
TOTAL SEPTEMBRIE 2007.....					...	0

Cu toate că, contractele cu cele două societăți juridice italiene, sunt încheiate în perioade diferite (cu S înainte de recoltare contractul nr.../2007, cu B după recoltare contractul nr...2007) grâul livrat către cele două societăți în luna septembrie 2007 a fost obținut din producția anului 2007. (...) **Tranzacția mai sus menționată, respectiv comparația cu B ITALIA este specificată în dosarul prețurilor de transfer ca tranzacție comparabilă internă la lit. B pct.2 lit.f “Informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne” preț facturat către clienți 1.061 ron/ tonă și preț facturat către societatea afiliată ..., diferență 97.1 lei/tonă). >>**

Având în vedere concluziile înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr.. /2012 și dosarul prețurilor de transfer întocmit de societate, se poate reține că afirmațiile organelor de control prezentate mai sus, au suport real; astfel, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă că pentru efectuarea comparabilității, organele de inspecție au făcut o analiză funcțională, au prezentat termenii contractuali (conform justificărilor din dosarul prețurilor de transfer), circumstanțele economice și strategia de afaceri, precum și informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne - aspecte de care societatea petentă a luat la cunoștință sub semnătură la primirea raportului.

Mai mult, în dosarul prețurilor de transfer întocmit de societate - aflat la dosarul cauzei, conform lit.A pct.5 la capitolul “**Descrierea și implementarea aplicării metodologiei prețurilor de transfer în cadrul grupului**”, chiar societatea petentă precizează că: “Metoda de prețuri de transfer aplicată la nivel de grup pentru tranzacțiile intra-grup este, în general, metoda comparării prețurilor.” - cu toate acestea, în contestație, petenta nu face nici o referire la dosarul prețurilor de transfer prezentat și a metodei de determinare a prețurilor de transfer între persoane afiliate recunoscută de societatea petentă.

* Față de afirmația petentei că “estimarea veniturilor se face în baza ordinului 3389/11.2011... privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere”, se rețin prevederile **ART. 1** din *ordinul invocat*, care precizează:

(1) “Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.” - ceea ce nu este cazul petentei.

În concluzie, în estimarea veniturilor în valoare de **...lei**, petentei îi sunt aplicabile prevederile **Ord. nr.222/2008** privind conținutul dosarului prețurilor de transfer (*tranzacții cu persoane afiliate*) - societatea invocă în mod eronat Ord. 3389/11.2011 și faptul că “*metoda comparării interne a prețurilor*” nu se găsește ca metodă nici în Codul fiscal - întrucât potrivit textelor de lege prezentate mai sus, este evident faptul că *metoda este prevăzută de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal*, respectiv **art.11, alin.(2), lit.a**) citat anterior.

Mai mult, referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organelor fiscale, **O.G. nr. 92/ 2003R privind Codul de procedură fiscală**, prevede:

ART. 6 - *Exercitarea dreptului de apreciere*

“ Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

ART. 7 - Rolul activ

“ (2) Organul fiscal este îndreptit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

Iar referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, Codul de procedură fiscală, stipulează:

ART. 67 - Estimarea bazei de impunere

(1) “Organul fiscal stabileşte baza de impunere şi obligaţia fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă şi mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situaţia fiscală corectă.”

B. Privind cheltuiala nedeductibilă în sumă de ... lei înregistrată în contul 607 “cheltuieli cu marfa” şi utilizarea contului 4428 “Tva neexigibil”, şi susţinerile petentei că <<Ordinul 1752/2005 pentru aprobarea “Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene” nu interzice utilizarea acestui cont pentru nicio activitate iar dacă acest cont a fost utilizat nu presupune că sumele sunt şi nedeductibile fiscal, cu atât mai mult cu cât art.21 alin.4 litera “f” menţionează: ... “cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”...>>, **se reţine:**

- din cuprinsul raportului de inspecţie fiscală rezultă că, *cheltuielile* în sumă de ...lei înregistrate în contul 607 - *fără document* sunt rezultate din descărcarea valorică *eronată* a contului de marfă, ca urmare a utilizării eronate a contului 4428 “Tva neexigibilă” - având în vedere activitatea de comerţ en gros cu cereale desfăşurată de contribuabil, ori, potrivit Codului fiscal, **art.21 alin.4 litera “f”**, invocat şi de petentă : “Următoarele cheltuieli *nu sunt deductibile*: ... **f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operaţiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;**”

- în referatul cu propuneri de soluţionare a contestaţiei, organul de inspecţie fiscală face următoarele precizări:

“ **Conform Legii contabilităţii 82/1991, mărfurile, la fel ca şi celelalte categorii de bunuri materiale, la intrarea în patrimoniu, în depozitele en-gross trebuie să se evalueze şi să se înregistreze în contabilitate la costul de achiziţie format din preţul de cumpărare şi cheltuielile accesorii de aprovizionare (cheltuieli de transport, de încărcare-descărcare, prime de asigurare, comisioane şi alte taxe nerecuperabile).**

* **Contul 4428 - TVA neexigibilă** este un cont bifuncţional şi ţine evidenţa TVA neexigibilă. Se creditează cu:

- sumele reprezentând TVA înscrisă în factură și emisă clienților pentru prestații cu plata în rate;

- sumele reprezentând TVA aferentă lucrărilor sau prestațiilor efectuate clienților, dar pentru care nu s-au întocmit documente;

- sumele reprezentând TVA devenită exigibilă, aferente ratelor devenite scadente la cumpărăturile făcute cu plata în rate, precum și cu TVA înscrisă în facturile sosite de la furnizori și care anterior figurau la facturi nesosite;

- **valoarea TVA aferentă mărfurilor intrate în unitățile cu amănuntul.**

* **Contul 371 “Mărfuri”**-Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri. Contul 371 “Mărfuri” este un cont activ. În *debitul* contului 371 “Mărfuri” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor achiziționate (401,408,446,542);

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

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

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor reprezentând aportul în natură al acționarilor/asociaților (456);

- valoarea mărfurilor aduse de la terți (357, 401);

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, animalelor și păsărilor și ambalajelor, vândute ca atare (301, 302, 303, 361, 381);

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite transferate magazinelor proprii (345);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor constatate plus la inventar și a celor primite cu titlu gratuit (607, 758);

- **valoarea adaosului comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, în situația în care evidența mărfurilor se ține la preț cu amănuntul (378, 4428).**

În *creditul* contului 371 “Mărfuri” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare și lipsurile de inventar (607);

- **valoarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă, aferentă mărfurilor ieșite din gestiune (378, 4428);**

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor livrate unităților sau subunităților (481, 482);

- valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor trimise la terți (357);

- valoarea donațiilor și pierderilor din calamități (658, 671).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei. ”

Deși petenta afirmă în contestație că “Prin actul de control nu este menționat documentul care lipsește și nici operațiunea economică care nu are la bază document justificativ conform Legii 82/1991”, societatea petentă *nu* depune la dosarul cauzei nici un document justificativ sau vreun înscris prin care să justifice suma de lei cf. prevederilor legale personal invocate: <<cu atât mai mult cu cât art.21 alin.4 litera “f” menționează: ... “cheltuieli înregistrate în contabilitate

care nu au la bază document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”... >> - prevederi invocate și de organul de control.

Anul 2008

* **Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile** petentei privind cheltuielile nedeductibile în sumă totală de ...lei, (...lei+...lei+...lei+...lei), aferente anului 2008, **întrucât:**

~ din constatările organelor de control, rezultă că cheltuielile cu descărcarea contului de marfă în valoare de ...lei sunt rezultate din *descărcarea valorică eronată a contului de marfă* ca urmare a utilizării *eronate* a contului 4428 “TVA neexigibilă” care nu trebuia utilizat de agentul economic; ori, în activitatea sa de comerț en gros cu cereale, Codul fiscal prevede la **art.21:**

(1) “Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.” (4)

“Următoarele cheltuieli *nu sunt deductibile:* (...)

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;” . Față de

cele mai sus prezentate, organele de control fiscal au procedat în mod legal, stabilind diferențe suplimentare la impozitul pe profit în conformitate cu prevederile **art.19, (1)** “Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.” coroborate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, **pct 12.** “Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilitii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Referitor la afirmația societății petente: << Menționăm din capul locului că utilizarea contului 4428 “ TVA neexigibil ” nu poate fi făcută pe seama Codului Fiscal așa cum face controlul, deoarece utilizarea acestui cont se face în baza OMFP nr.1752/2005...sau în baza Legii 82/1991 Legea contabilității deoarece este vorba de folosirea unui cont a cărui utilizare și funcționare este prevăzută în legislația invocată și în nici un caz în Codul Fiscal.... >> pentru suma de...lei reprezentând cheltuieli cu descărcarea valorică eronată a contului de marfă, urmare a utilizării eronate a contului 4428“TVA neexigibilă” - în referatul cu propuneri de soluționare a contestației organul de inspecție fiscală face următoarele precizări:

“Referitor la descărcarea eronată a contului de marfă, organele de inspecție fiscală precizează: contul 4428 a fost utilizat eronat prin înregistrarea contabilă 371=4428, fără să înregistreze și nota contabilă 4428=371, soldul contului 4428 având un cont creditor la data de 30.09.2010

în sumă de ... lei, care a fost reglat (anulat) în totalitate în luna octombrie 2010.

Menționăm că *nota contabilă 4428 = 371 nu a fost înregistrată lunar* la fiecare descărcare de gestiune a mărfurilor. *Această înregistrare a influențat descărcarea contului de marfă*, sumele fiind înregistrate cu nota contabilă 607 = 371, astfel fiind *denaturate cheltuielile* privind mărfurile vândute.

Menționăm că organul de inspecție fiscală a procedat la descărcarea trimestrială a contului de marfă din fișele de magazie pe tipuri de cereale, sumele aferente descărcării fiind comparate cu sumele din contul 607 înscrise în bilanțe. Situația descărcării contului de marfă se regăsește în anexa nr.7, pag.1-16 la raportul de inspecție fiscală.”

~ *Motivația petentei cu privire la suma de ... lei: “documentele în copie xerox sunt valabile* fiind însoțite de contracte în ce privește impozitul pe profit și nu pot fi utilizate la deducerea TVA” - *nu poate fi reținută, întrucât:*

- pentru cheltuielile nedeductibile în sumă totală de ... lei reprezentând: fact.orange../30.04.2008 în valoare de ...lei înregistrată pe bază de situație de plată, factura nr../05.05.2008 emisă de SC F SRL în valoare de ...lei și fact. nr.. emisă de SC AG SA reprezentând cheltuieli diverse în valoare de ...lei, *societatea nu a prezentat în timpul controlului documentele (facturile) în original, sau duplicatul facturilor, în conformitate cu prevederile normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv HG 44/2004:*

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”;

-**Ordinul nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar- contabile**, ANEXA 1 - Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, *prevede în mod expres* la litera E - Reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrase sau distruse, că:

27. “Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.”

Față de cele mai sus consemnate și prevederile legale incidente în speță, rezultă că afirmația petentei: *“documentele în copie xerox sunt valabile...”*, nu poate fi reținută în mod legal.

~ *Societatea își însușește cheltuielile înregistrate eronat în sumă lei*, reprezentând diferențe TVA stabilite suplimentar de organele de control, la care se adaugă suma de lei, cheltuieli cu amenzi determinate corect.

Deasemenea, conform prevederilor **art.6 și art.7 Cod procedură fiscală**, citate anterior, în virtutea rolului său activ “ Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări

complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.” și să-și exercite dreptul de apreciere utilizând “toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.”, iar potrivit **art.65** din același act normativ: **“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Față de cele mai sus menționate și având în vedere că la dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte alte concluzii față de cele ale organelor de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de control au stabilit suplimentar diferențe la calculul și declararea impozitului pe profit pentru perioada verificată în sumă totală de **...lei**, și, pe cale de consecință urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

Cu privire la majorările de întârziere corespunzătoare impozitului pe profit de plată, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, potrivit **art.119,alin.(1)** din OG92/2003R:“Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și întrucât petenta datorează impozitul pe profit în sumă **...lei**, datorează și accesoriile aferente în sumă totală de**...lei**, constând în majorări (**...lei**) și penalități (**...lei**) de întârziere.

Referitor la TVA

În fapt, din totalul veniturilor stabilite suplimentar și al cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit și TVA aferente perioadei verificate(11.05.2007-31.03.2011),prin contestația formulată petentă motivează *parțial* doar sumele aferente anilor fiscali 2007 și 2008.

Astfel, deși pentru perioada supusă inspecției fiscale privind TVA, respectiv 01.05.2010-31.03.2011, organele de control stabilesc TVA de plată în sumă de **...lei** și majorări de întârziere corespunzătoare în sumă de **...lei**, petenta *contestă* în mod *eronat* sume mai mari decât cele stabilite prin Decizia de impunere nr.../2012 și anume:

“ -TVA lunar 01.05.2010-31.03.2011 **... lei**

- Majorări de întârziere 26.06.2010-25.03.2011 **... lei.”**, însă *nu* aduce nici un argument și *nu* motivează în nici un fel contestația cu privire la TVA stabilit suplimentar de plată pentru perioada verificată.

În drept, reținem următoarele prevederi legale:

~ **OG 92/2003** R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

- **Art. 206** - *Forma și conținutul contestației*

“ (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat*, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

- **Art. 213** - *Soluționarea contestației*

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

~ **Ordinul nr. 2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

2.5.“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la *motivele de fapt și de drept* pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

11.1. “Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;”

Având în vedere că petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația cu privire la TVA stabilit prin actul administrativ fiscal atacat, respectiv...lei TVA de plată și...lei accesorii aferente TVA - acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația conform prevederilor legale în vigoare - urmează a se respinge ca nemotivată contestația petentei cu privire la TVA de plată în sumă totală de ...lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul **art.216**, alin.(1) din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1. *Respingerea* ca fiind *fără obiect* a contestației formulată de SC DD S.A., privind TVA în sumă de ...lei.

Art.2. *Respingerea ca nemotivată* a contestației formulată de SC DD S.A. pentru suma totală de ...lei, reprezentând: ...lei TVA și ...lei majorări de întârziere aferente TVA.

Art.3. *Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată* a contestației formulată de SC DD S.A. pentru suma totală de...lei, reprezentând: ...lei impozit pe profit și ...lei accesorii aferente.

Art.4. Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV