



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 451 din 23.11.2011

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. .X. S.R.L. din .X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907052/30.06.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./28.06.2011 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. cu sediul social în .X., Piața X nr.X bloc X, sc.X, etaj X, apart.X, județul .X..

S.C. .X. S.R.L. este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J 09/X/2007 are codul unic de înregistrare X și are ca obiect de activitate declarat creșterea păsărilor.

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BR nr..X./13.05.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv suma de **.X. lei** reprezentând:

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

De asemenea, societatea contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BR nr..X./13.05.2011, respectiv **19.05.2011**, potrivit semnăturii confirmată de ștampilă de pe adresa de înaintare a actelor administrative contestate, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind expediată prin poștă la data de **20.06.2011**, conform ștampilei Oficiului poștal .X. aplicată pe plicul de expediere a contestației, aflat în original la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011 au fost verificate : impozitul pe profit pe perioada 15.02.2007 - 30.09.2010 și taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.04.2010 - 28.02.2011.

1.Societatea arată că anterior inspecției fiscale la care face referire prin contestație a mai fost supusă inspecțiilor fiscale parțiale de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. cu privire la modul de stabilire, evidențiere și declarare la termenele și cuantumul stabilite de lege a TVA datorată bugetului de stat și rambursarea soldului sumei negative de TVA, după cum urmează :

- pentru perioada 01.01.2008 - 30.09.2008 a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.11.2008,
- pentru perioada 01.10.2008 - 31.03.2010 a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.05.2010 care a avut ca obiectiv soluționarea solicitării de rambursare a soldului sumei negative de TVA stabilind ca deficiență înregistrarea în luna martie 2010 a facturii fiscale nr. FD .X./31.03.2010 în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei. În baza acestui Raport de inspecție fiscală a fost emisă Decizia de impunere nr..X./20.05.2010. care a fost contestată de societate.

În urma respingerii contestației formulate de societate împotriva Deciziei de impunere nr..X./20.05.2010 a fost emisă de DGFP .X., Decizia nr..X./18.08.2010 ce face obiectul dosarului nr..X./44/2011 aflat pe rolul Curții de Apel .X..

Societatea susține că Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011, contestată, menționează aspectele precedente din Decizia de impunere nr..X./20.05.2010 și le reia.

2. Societatea arată că S.C. .X. S.R.L. este parte afiliată subscrisei, între cele două societăți intervenind două contracte :

- contract de vânzare - cumpărare ouă nr..X./19.11.2007 prin care se prevede că societatea contestatoare vinde întreaga producție de ouă cumpărătorului. La art.4 tezele 1 și 2 din contract se precizează că subscrisa are posibilitatea de a modifica prețul produsului vândut și totodată cumpărătorul poate beneficia de reduceri comerciale la sfârșitul anului,
- contract nr..X./01.08.2007 de furnizare de furaje, păsări, piese de schimb și alte materiale pentru producția subscrisei și actul adițional nr..X./01.10.2008.

3. Societatea arată că, deoarece nu deține spații de depozitare pentru un produs foarte perisabil, cu o producție de circa X bucăți zilnic și datorită faptului că facturile de utilități vin la plată în luna următoare producției, la momentul predării produselor (ouă) cumpărătorului, a fost stabilit un preț estimativ.

Astfel, în trimestrul IV al fiecărui an fiscal, față de costurile de producție, înregistrate și prețurile practicate la vânzarea produselor în baza contractului, societatea a procedat la reducerile comerciale de prețuri.

Pe de altă parte, unicul furnizor de furaje S.C. .X. S.R.L., față de prețul estimativ al furajelor livrate a modificat acest preț, emițând trei facturi fiscale.

Factura fiscală nr..X./02.02.2009 în sumă de .X. lei baza impozabilă și TVA în sumă de .X. lei reprezintă diferențe de preț aferente furajelor livrate în perioada octombrie - decembrie 2008. Pentru această factură, S.C. .X. S.R.L. a încasat de la contestatoare, TVA corespunzătoare valorii, pe care a virat-o la stat.

Referitor la factura fiscală nr..X./26.02.2009 în sumă de .X. lei baza impozabilă și TVA de .X. lei reprezentând diferențe de preț aferente furajelor livrate în perioada octombrie - decembrie 2009 și factura fiscală nr..X./31.07.2010 în sumă de .X. lei baza impozabilă și TVA în sumă de .X. lei reprezentând diferența de preț furaje pentru perioada aprilie - iunie 2010,

societatea susține că pentru aceste facturi, S.C. .X. S.R.L. a plătit TVA la stat, majorată corespunzător prețului practicat.

Astfel, așa zisa diferență în minus de TVA imputată contestatoarei, nu este reală, aceasta regăsindu-se în TVA plătită de S.C. .X. S.R.L. la bugetul statului la luna martie și august 2010 .

Deși societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele de vânzare-cumpărare furaje, păsări, piese de schimb și alte materiale, facturile respective, justificarea prețului la furaje, cât și documentele de înregistrare în evidența contabilă, totuși acestea au procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma totală de .X. lei și la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

4. Prin prisma argumentelor invocate, societatea consideră că nu poate fi vorba despre o reducere artificială de preț în cazul facturii FD nr..X./31.03.2010 cu baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei care conține diferențe de preț negative pentru producția de ouă livrată în trimestrul IV 2009 persoanei afiliate S.C. .X. S.R.L.

5. Contestatoarea a înregistrat în contabilitate, factura externă de achiziții servicii logistice seria V 1 nr..X./31.08.2010 emisă de S.C. .X. X .X. S.P.A, societate care deține capital majoritar la societatea contestatoare.

Până la data de 30.09.2010 au fost efectuate două plăți în valoare totală de .X. lei, dar pentru că prestatorul nu și-a respectat obligația asumată, contestatoarea a stornat la sfârșitul anului factura seria V 1 nr..X./31.08.2010, cu factura nr..X..12.2010, cu efectele corespunzătoare.

Societatea consideră că în mod nelegal au fost majorate cheltuielile nedeductibile cu suma de .X. lei, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./31.07.2010, societatea arată că s-a procedat nelegal prin neadmiterea la deducere a respectivei sume.

În concluzie, societatea apreciază că nu datorează obligațiile fiscale suplimentare de plată dispuse și solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-BR .X./13.05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-BR .X./13.05.2011 a fost verificat modul de calcul, evidențiere și declarare a impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, impozitului pe veniturile din salarii, impozitului pe veniturile din dividende distribuite și contribuțiilor sociale datorate de angajat și de angajator.

Organele de inspecție fiscală au specificat că agentul economic a mai făcut obiectul inspecțiilor fiscale parțiale, după cum urmează :

- pentru perioada 15.02.2007 - 31.12.2007 au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..X./19,92,2008, Decizia de impunere nr..X./42/19.02.2008 și Dispoziția de măsuri nr..X./19.02.2008

Urmare acestei verificări, au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale suplimentare și accesorii în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat rambursarea TVA în sumă de .X. lei, iar prin nota de contabilitate nr..X./31.12.2007 societatea a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..X./19.02.2008, respectiv a înregistrat în contabilitate sumele stabilite suplimentar.

- pentru perioada 01.01.2008 - 30.09.2008 a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.11.2008, Dispoziția de măsuri nr..X./19.11.2008 și Dispoziția de măsuri nr..X./19.11.2008

Urmare acestei verificări, au fost stabilite în sarcina societății obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat restituirea sumei de .X. lei, iar prin nota de contabilitate nr..X./19.11.2008 societatea a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..X./19.11.2008, respectiv a înregistrat în contabilitate sumele stabilite suplimentar.

- pentru perioada 01.10.2008 - 31.03.2010 a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.05.2010 care a avut ca obiectiv soluționarea solicitării de rambursare a soldului sumei negative de TVA, fiind stabilite obligații fiscale suplimentare și accesorii în sumă totală de .X. lei, nu s-a admis integral la rambursare TVA solicitată în sumă de .X. lei. În baza acestui raport a fost emisă Decizia de impunere nr..X./20.05.2010 și Dispoziția de măsuri nr..X./20.05.2010.

S-a constatat că prin nota de contabilitate nr..X./01.04.2010, societatea a dus la îndeplinire măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..X./20.05.2010, respectiv a înregistrat în contabilitate sumele stabilite suplimentar. Societatea a contestat la instanță sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..X./20.05.2010, litigiul fiind pe rolul Curții de Apel .X..

Forma de proprietate este proprietate privată cu capital stăin, asociații societății sunt S.C. .X. .X. .X. S.P.A. și XS.P.A.

Reprezentantul legal al societății a declarat pe propria răspundere că există relații de afiliere între S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L., unul dintre asociații societății deținând 75,56 % din capitalul subscris și vărsat al S.C. .X. S.R.L.

Societatea a declarat trei puncte de lucru, respectiv în localitățile Traian (ferma găini ouătoare), .X. (ferma tineret) și .X., comuna .X. (ferma incubator) din județul .X..

Impozit pe profit

Perioada verificată a fost 15.02.2007 - 30.09.2010.

A. Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 6026 "*Cheltuieli privind furajele*" anumite diferențe de preț aferente furajelor livrate de S.C. .X. S.R.L, după cum urmează :

- în trim.IV 2008 suma de .X. lei din factura nr..X./02.02.2009 pentru furaje livrate în perioada octombrie - decembrie 2008,
- în trim.IV 2009 suma de .X. lei din factura nr..X./26.02.2010 pentru furaje livrate în perioada octombrie - decembrie 2009,
- în trim.II 2010 suma de .X. lei din factura nr..X./31.07.2010 pentru furaje livrate în perioada aprilie - iunie 2010.

Urmare verificărilor efectuate asupra evoluției prețurilor de achiziție a furajelor facturate de persoana afiliată S.C. .X. S.R.L, s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. a achiziționat furaje de la acest furnizor, în perioada 01.10.2008 - 28.02.2011 la același preț mediu de achiziție cuprins în marja de la X lei/kg. la X lei/kg.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte până la data de 03.05.2011 documentele justificative care să probeze realitatea și necesitatea facturării acestor diferențe de preț la furaje.

Documentele prezentate au fost :

- contract de furnizare furaje, păsări, piese de schimb și alte materiale nr..X./01.08.2007 și act adițional nr..X./01.10.2008 încheiate cu furnizorul S.C. .X. S.R.L,
- factura nr..X./02.02.2009 și anexa din care rezultă distribuția diferențelor de preț la furaje pe fiecare dintre cele trei luni ale trim. IV 2008,
- factura nr. .X./26.02.2010 și anexa din care rezultă distribuția diferențelor de preț la furaje pe fiecare dintre cele trei luni ale trim.IV 2009,
- factura nr..X./31.07.2010 și anexa din care rezultă distribuția diferențelor de preț la furaje pe fiecare din cele trei luni ale trim. II 2010,

- justificare diferența de preț furaje constând într-un tabel pentru fiecare trimestru în care s-a înscris prețul mediu de vânzare inițial, prețul mediu de vânzare final, prețul mediu de producție inițial și prețul mediu de producție final.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile emise pentru diferențe de preț au fost majorate artificial prețurile medii de achiziție ale furajelor **exclusiv** pentru trim.IV 2008, trim.IV 2009 și trim.II 2010.

După majorare, prețurile medii de achiziție ale furajelor pentru cele trei trimestre sunt cuprinse între următoarele marje :

- pentru trim.IV 2008 prețul mediu de achiziție al furajelor este cuprins în marja de la X lei/kg. la X lei/kg.,
- pentru trim.IV 2009 prețul mediu de achiziție al furajelor este cuprins în marja de la X lei/kg. la X lei/kg.,
- pentru trim.II 2010 prețul mediu de achiziție al furajelor este cuprins în marja de la X lei/kg. la X lei/kg.

S-a mai constatat că deși prețurile medii de achiziție ale furajelor în cele trei trimestre au fost majorate substanțial (cu aproximativ 140 % în trim. IV 2008, cu aproximativ 270 % în trim. IV 2009 și cu aproximativ 44 % în trim. II 2010), totuși prețurile medii de vânzare la produsul final ou au rămas relativ constante pentru trim.IV 2008 și trim.II 2010, sau au scăzut semnificativ în trim.IV 2009, cu aproximativ 75 %.

Prin contractul de furnizare furaje, păsări, piese de schimb și alte materiale nr.X./01.08.2007 și actul adițional nr..X./01.10.2008, încheiate cu furnizorul S.C. .X. S.R.L se prevede expres la art.5 faptul că :*“Prețul este cel practicat de vânzător la momentul livrării”*, totodată la art.5 din contractul nr.X/12.08.2009 încheiat cu același furnizor s-a prevăzut că :*“Achizitorul poate accepta sau refuza noul preț”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele trei tabele denumite *“Justificare diferență preț furaje către S.C. .X. S.R.L”* nu sunt însoțite de documente care să probeze realitatea și necesitatea facturării ulterioare livrării furajelor a diferențelor de preț (majorări justificate ale costurilor de producție pentru furaje, respectiv modificări intervenite asupra fiecărei componente a prețului de cost).

Având în vedere cele constatate și prevederile art.1303 și art.964 din Codul civil referitoare la determinarea prețului de vânzare, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a acceptat la plată cele trei facturi de diferențe de preț pozitive, fără să solicite și fără să analizeze documentele justificative privind modificarea prețurilor de cost/prețuri de achiziție pentru furajele intrate în gestiune de la persoana afiliată S.C. .X. S.R.L.

Din analiza rezultatului din exploatare stabilit înainte și după înregistrarea în contabilitate a celor trei facturi de diferențe de preț pozitive la achiziția de furaje a reieșit că societatea a înregistrat pe cumulat la trim.IV 2009 și trim.II 2010 o diminuare substanțială a rezultatului din exploatare pe cumulat, iar pentru trim.IV 2008, pe cumulat s-a înregistrat pierdere din exploatare. Din analiza veniturilor și cheltuielilor din exploatare, strict în trim. IV 2008, trim. IV 2009 și trim. II 2010 a reieșit că urmare înregistrării facturilor de diferențe de preț la achiziția de furaje, societatea a înregistrat pierdere din exploatare, pe cele trei trimestre.

Organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe prevederile art.1, art.10 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.1 și pct.2 din OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, pct.210 alin.1, pct.214 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și pct.254, pct.258 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

S-a constatat că furnizorul de furaje S.C. .X. S.R.L a înregistrat veniturile din vânzarea bunurilor la momentul vânzării acestora, pe baza facturilor emise care atestă transferul dreptului de proprietate, iar societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu furajele la momentul în care s-a efectuat livrarea acestora și în conformitate cu prevederile art.219 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și pct.263 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Deoarece facturarea diferențelor de preț la furajele deja livrate s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale invocate anterior, motivat de faptul că înregistrarea veniturilor și cheltuielilor se efectuează la momentul predării bunurilor de la vânzător la cumpărător, în baza contractului încheiat între părți, rezultă că prin respectiva procedură S.C. .X. S.R.L. a acceptat să efectueze cheltuieli cu diferențe de preț pozitive pentru bunuri care se aflau deja în proprietatea sa din punct de vedere juridic și din punct de vedere al posesiei efective, iar înregistrarea respectivelor cheltuieli a fost doar în scop fiscal, operațiunile fiind în fapt fără caracter economic.

Organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma de .X. lei (.X. lei pentru trim.IV 2008, .X. lei pentru trim.IV 2009 și .X. lei pentru trim.II 2010) și la calculul impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

B. În luna martie 2010, S.C. .X. S.R.L. a emis și a înregistrat în evidența contabilă factura seria FD nr..X./31.03.2010 în sumă totală de (-) X lei din care (-) .X. lei baza impozabilă și TVA în sumă de (-) .X. lei reprezentând diferențe de preț negative la ouăle livrate și facturate în perioada octombrie - decembrie 2009 către persoana afiliată S.C. .X. S.R.L. Suma de (-) .X. lei a fost înregistrată în evidența contabilă a trim. IV 2009 cu documentul nr..X./31.12.2009, iar TVA colectată în sumă de (-) .X. lei a fost înregistrată în jurnalul de cumpărări aferent lunii martie 2010.

Urmare verificărilor efectuate asupra evoluției prețurilor de livrare a produsului ou din perioada octombrie-decembrie 2009 a reieșit că livrările au fost efectuate la prețul mediu de livrare cuprins în marja de la 0,X lei/unitate la 0,X lei/unitate.

De asemenea, în trim.II 2010 prețul mediu de livrare a ouălor s-a situat în aceeași marjă, respectiv între .X. lei/unitate la X lei/unitate.

Organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte până la data de 03.05.2011 documentele justificative care să probeze realitatea și necesitatea facturării acestor diferențe de preț negative la produsele ouă livrate către persoana afiliată S.C. .X. S.R.L.

Documentele prezentate au fost :

- contract de vânzare-cumpărare ouă nr..X./19.11.2007 încheiat cu S.C. .X. S.R.L.
- factura seria FD nr..X./31.03.2010 și anexele din care rezultă distribuirea diferențelor de preț negative la ouă pe fiecare din cele trei luni ale trimestrului IV 2009,
- justificare diferență negativă de preț la ouă constând într-o pagină format A 4 în care este înscris prețul mediu de vânzare inițial și prețul mediu de vânzare final, prețul mediu de producție inițial și prețul mediu de producție final.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile emise pentru diferențele negative de preț au fost diminuate artificial prețurile medii de livrare pentru produsul ou **exclusiv** pentru trim.IV 2009, iar după diminuare, prețurile medii de livrare erau cuprinse în marja de la 0,X lei/unitate la 0,X lei/unitate.

S-a mai constatat că în trim.IV 2009, deși prețul mediu de achiziție al furajelor a fost majorat cu aproximativ 270 %, totuși prețurile medii de vânzare la produsul final ou au scăzut semnificativ în trim.IV 2009, cu aproximativ 75 %.

Dacă între cei doi parteneri de afaceri, persoane afiliate se derulau operațiuni cu caracter economic, atunci orice majorare a prețului mediu de cost/prețului mediu de vânzare pentru furaje ar fi generat o majorare a prețului

mediu de cost/prețului mediu de vânzare pentru produsul finit ou **și nu o diminuare** a acestora, ținând cont și de faptul că oul este un produs perisabil pentru care prețul corect se stabilește la momentul transferului dreptului de proprietate prin facturare, conform condițiilor din contractul încheiat între părți.

La art.4 din contractul de vânzare-cumpărare ouă nr..X./19.11.2007 se prevede expres *“prețul este stabilit de producător/vânzător prin lista de prețuri acceptate de către cumpărător, cu posibilitatea producătorului de a proceda la modificarea prețului produsului vândut în funcție de cerințele pieței. Cumpărătorul poate beneficia de reduceri comerciale pe ca vânzătorul le calculează și acordă la sfârșitul anului calendaristic, în funcție de volumul vânzărilor din anul respectiv...”*.

Din justificarea diferențelor negative de preț a rezultat că acestea sunt diminuări ale prețului de vânzare rezultat ca urmare a recalculării prețurilor de cost și nu sunt reduceri comerciale însemnând : discount-uri, rabaturi, remize, risturne, etc. De altfel, ele nici nu au fost înregistrate în evidența contabilă ca reduceri comerciale, ci au diminuat rulajul contului 701 *“Venituri din vânzarea produselor finite”*.

Organele de inspecție fiscală au consemnat că reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent la perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 *“Reduceri comerciale primite”* și contul 709 *“Reduceri comerciale acordate”*), pe seama conturilor de terți, conform prevederilor pct.54 alin.4 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Din analiza rezultatului din exploatare stabilit înainte și după înregistrarea în evidența contabilă a facturii de diferențe de preț negative la livrările de ouă, s-a constatat pentru trim. IV 2009 o diminuare substanțială a rezultatului din exploatare atât pe cumulat, cât și strict pe trimestru.

Organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările pe prevederile art.1, art.10 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.1 și pct.2 din OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, pct.210 alin.1, pct.214 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și pct.254, pct.258 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

S-a constatat că societatea contestatoare a înregistrat veniturile din vânzarea ouălor la momentul livrării acestor, pe baza facturilor emise care

atestă transferul dreptului de proprietate, iar furnizorul S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu achiziția produsului ou la momentul la care s-a efectuat livrarea și în conformitate cu prevederile pct.263 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Astfel, facturarea diferențelor de preț negative la bunuri deja livrate s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale invocate anterior, motivat de faptul că înregistrarea veniturilor și cheltuielilor se efectuează la momentul predării bunurilor de la vânzător la cumpărător, în baza contractului încheiat între părți. Prin respectiva procedură S.C. .X. S.R.L. a efectuat diminuarea veniturilor totale, cu diferențe de preț negative la produsul ou, pentru produse care nu se mai aflau deja în proprietatea sa din punct de vedere juridic și din punct de vedere al posesiei efective, iar înregistrarea contabilă a facturii de diferențe de preț negative la livrările de ouă din trim.IV 2009 a fost doar în scop fiscal, operațiunea fiind în fapt fără caracter economic.

Organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea veniturilor cu suma de .X. lei și la stabilirea impozitului pe profit suplimentar la trim.IV 2009 în sumă de .X. lei.

C. Referitor la factura externă de achiziții servicii logistice seria VI nr..X./31.08.2010 emisă de S.C. .X. .X. .X. S.P.A. (persoană juridică ce deține capitalul majoritar la S.C. .X. S.R.L.) în sumă totală de X lei (echivalentul a X euro) din care a înregistrat în contul 628 "*Alte cheltuieli cu servicii executate de terți*" suma de .X. lei (echivalentul a X euro) până la data de 30.09.2010, organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte până la data de 03.05.2011 documentele justificative care să probeze realitatea și necesitatea facturării acestor achiziții de servicii logistică.

Documentele prezentate au fost :

- factura seria VI nr..X./31.08.2010 ,
- factura nr..X..12.2010 în copie prin care se stornează factura seria VI nr..X./31.08.2010 ,
- contractul între părți, nedatat din care rezultă intenția de prestare a serviciului.

Având în vedere că serviciile de logistică înscrise în factura seria VI nr..X./31.08.2010 nu au fost efectiv prestate, fapt recunoscut atât de S.C. .X. .X. .X. S.P.A. prin stornarea ulterioară a facturii, cât și de societatea contestatoare, prin înregistrarea în evidența contabilă a facturii de stornare, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul

profitului impozabil aferent trim.III 2010 cu suma de .X. lei, respectiv la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar la trim. III 2010 în sumă de .X. lei.

Urmare deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei, compusă din .X. lei + X lei + X lei.

Pentru creanța stabilită suplimentar de inspecția fiscală, având în vedere și suprasolvirea la impozitul pe profit în sumă de X lei au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei pentru perioada 26.01.2008 - 13.05.2011, conform anexei nr.21 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR X.05.2011, în baza prevederilor art.119 alin.1 și art.120 ^1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10 și pct.1 al art.I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/21.04.2010.

Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată a fost 01.04.2010 - 28.02.2011.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, servicii, taxabile și achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile.

Din verificarea efectuată asupra modului de calcul și evidențiere a TVA deductibilă s-a constatat că în luna iulie 2010 societatea a înregistrat în contul 4426 "TVA deductibilă" suma de .X. lei aferentă facturii nr..X./31.07.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru diferențe de preț la furajele livrate în perioada aprilie - iunie 2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în trimestrul I 2010 prețul mediu de achiziție al furajelor s-a situat în marja de la 0,X lei/kg. la 0,X lei/kg., iar în perioada aprilie 2010 - februarie 2011 a achiziționat de la S.C. .X. S.R.L. furaje la un preț mediu de achiziție cuprins în marja de la 0,X lei/kg. și 0,X lei/kg.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat procesul verbal de predare-primire nr.X/05.05.2010 însoțit de o serie de documente care nu probează realitatea și necesitatea facturării diferențelor de preț, ulterior livrării de furaje, motivat de faptul că S.C. .X. S.R.L. a acceptat la plată cele trei facturi de diferențe de preț fără să solicite și fără să analizeze documentele justificative privind modificarea prețului de cost/prețului de achiziție pentru furajele intrate în gestiune de la S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu furajele la momentul în care s-a efectuat livrarea acestora, în conformitate cu prevederile art.263 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și faptul că societatea nu a probat cu documente realitatea și necesitatea înregistrării în evidența contabilă a facturii nr..X./31.07.2010 reprezentând diferențe de preț la furaje, organele de inspecție fiscală au concluzionat că înregistrarea respectivei facturi a avut doar un scop fiscal, operațiunea fiind în fapt fără caracter economic, procedând la reîncadrarea facturii de diferențe de preț, în baza prevederilor art.11 alin.1, art.145 alin.1, art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și nu au admis la deducere TVA în sumă de .X. lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar de inspecția fiscală în sumă de .X. lei au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei pentru perioada 26.08.2010 - 25.03.2011, conform anexei nr.26 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR X/13.05.2011, în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10 și pct.1 al art.I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/21.04.2010.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite în sarcina contribuabilului măsuri privind înregistrarea în contabilitate până la termenul de 06.06.2011 a debitelor și accesoriilor în sumă totală de .X. lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BR nr..X./13.05.2011.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

PROCEDURA

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011, contestată, au fost reluate deficiențele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.05.2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./20.05.2010, se reține că prin contestația nr..X./22.06.2011 care face obiectul soluționării prin prezenta, este contestată TVA aferentă facturii nr..X./31.07.2010 în sumă totală de .X. lei din care .X. lei baza impozabilă și .X. lei TVA, document care nu a făcut obiectul inspecției fiscale parțiale anterioare din data de 20.05.2010, prin care a fost verificată perioada 01.10.2008 - 31.03.2010.

De altfel chiar societatea recunoaște că *“prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.05.2010 a fost constatată ca deficiență înregistrarea în luna martie 2010 a facturii fiscale nr..X./31.03.2010 în sumă de .X. lei din care baza de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei”*, deci face referire la altă factură fiscală.

Prin inspecția fiscală generală materializată prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011 au fost stabilite consecințele fiscale ale înregistrării facturilor de diferențe de preț la furaje și a facturii de diferențe de preț negative pentru livrările de ouă asupra calculului profitului impozabil și respectiv a impozitului pe profit, fără referiri la TVA care a făcut obiectul Raportului de inspecție fiscală nr..X./20.05.2010 și Deciziei de impunere nr..X./20.05.2010.

Având în vedere că societatea apreciază că organele de inspecție fiscală au procedat nelegal la stabilirea de creanțe suplimentare, fără a indica temeiul de drept încălcat de inspecția fiscală, niciun argument procedural al contestatoarei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent diferențelor de preț aferente furajelor livrate

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu diferențele de preț aferente furajelor livrate de S.C. .X. S.R.L, în condițiile în care prin înregistrarea respectivelor sume au fost majorate substanțial prețurile medii de achiziție ale furajelor exclusiv pentru trimestrele IV ale perioadei 2008 - 2009 și trim. II 2010, iar prețurile medii la produsul final ou au rămas constante sau au scăzut semnificativ în trim. IV 2009.

Perioada verificată a fost 15.02.2007 - 30.09.2010.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 6026 *“Cheltuieli privind furajele”* suma de .X. lei reprezentând diferențe de preț aferente furajelor livrate de S.C. .X. S.R.L cu facturile : nr..X./02.02.2009 pentru furaje livrate în perioada octombrie-decembrie 2008, nr..X./26.02.2010 pentru furaje livrate în perioada octombrie-decembrie 2009 și nr..X./31.07.2010 pentru furaje livrate în perioada aprilie-iunie 2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin facturile emise pentru diferențe de preț au fost majorate artificial prețurile medii de achiziție ale furajelor **exclusiv** pentru trim.IV 2008, trim.IV 2009 și trim.II 2010.

Societatea susține că deși a prezentat organelor de inspecție fiscală contractele de vânzare-cumpărare furaje, păsări, piese de schimb și alte materiale, facturile respective, justificarea prețului la furaje, cât și documentele de înregistrare în evidența contabilă, totuși acestea au procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil cu suma totală de .X. lei și la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că :

*“ 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”*, coroborate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) din același act normativ, unde se specifică :

“ (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”

și cu prevederile pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora :

“ Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele

sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare : *“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că S.C. .X. S.R.L. a achiziționat furaje de la S.C. .X. S.R.L, în perioada 01.10.2008 - 28.02.2011, înainte de emiterea facturilor de diferențe de preț, la prețul mediu de achiziție cuprins în marja de la 0,X lei/kg. la 0,X lei/kg.

S-a mai constatat că, după înregistrarea facturilor nr..X./02.02.2009, nr..X./26.02.2010 și nr..X./31.07.2010 au fost majorate artificial prețurile medii de achiziție ale furajelor **exclusiv** pentru trim.IV 2008, trim.IV 2009 și trim.II 2010, astfel prețurile medii de achiziție ale furajelor pentru cele trei trimestre fiind cuprinse între următoarele marje :

- pentru trim.IV 2008 în marja de la X lei/kg. la X lei/kg. ,
- pentru trim.IV 2009 în marja de la X lei/kg. la X lei/kg. ,
- pentru trim.II 2010 în marja de la X lei/kg. la X lei/kg.

Deși a avut loc o majorare substanțială a prețurilor medii de achiziție ale furajelor în cele trei trimestre *„cu aproximativ 140 % în trim. IV 2008, cu aproximativ 270 % în trim. IV 2009 și cu aproximativ 44 % în trim. II 2010”*, aceasta **nu se regăsește în creșterea prețului mediu de vânzare a produsului final ou**, respectivul preț rămânând *„relativ constant pentru trim.IV 2008 și trim.II 2010, sau au scăzut semnificativ în trim.IV 2009, cu aproximativ 75 %”*, așa cum reiese din constatările organelor de inspecție fiscală.

Cu privire la determinarea prețului de vânzare, la art.1303 și art.964 alin.2 din Codul civil se prevede că :

“Art.1303 Prețul vânzării trebuie să fie serios și determinat sau determinabil de părți.

Art.964 alin.2 Prețul este determinabil dacă părțile precizează în contract doar elementele cu ajutorul cărora prețul va putea fi determinat în viitor, cel târziu la data exigibilității obligației de plată”.

Din analiza contractului de furnizare furaje, păsări, piese de schimb și alte materiale nr..X./01.08.2007 și actului adițional nr..X./01.10.2008 încheiate cu S.C. .X. S.R.L, aflate la fila 267 din dosarul cauzei, reiese că la art.5 se prevede că :**“Prețul este cel practicat de vânzător la momentul livrării”**, acest preț

fiind valabil pentru toate cantitățile comandate către vânzător, în condițiile în care prin contract nu s-a prevăzut expres cantitatea de furaje contractată, ci la art.2 Cantitatea s-a specificat“ *Cumpărătorul este interesat să achiziționeze furaje pentru a-și acoperi necesitățile. Cantitatea rezultată prin cântărire va fi indicată în documente care însoțesc transportul și pe baza acestora se va face facturarea*”.

Din analiza celor trei tabele denumite “*Justificare diferență de preț furaj către S.C. .X. S.R.L.*” prezentate în justificarea facturilor de diferență de preț, aflate în copie la dosarul cauzei, reiese că acestea nu sunt însoțite de documente care să probeze necesitatea facturării ulterioare livrării de furaje a diferențelor de preț (majorări justificate ale costurilor de producție pentru furaje, respectiv modificările intervenite asupra fiecărei componente a prețului de cost).

Având în vedere că la art.5 din contractul nr.X/12.08.2009 încheiat cu același furnizor se specifică :“*Achizitorul poate accepta sau refuza noul preț* ”, rezultă că S.C. .X. S.R.L. a acceptat la plată cele trei facturi de diferențe pozitive de preț la furaje, fără o analiză în interesul propriu a documentelor justificative privind modificarea prețurilor de achiziție pentru furajele aprovizionate de la furnizorul S.C. .X. S.R.L.(cu care se află în relații de afiliere, potrivit declarației pe propria răspundere a reprezentantului legal al societății contestatoare) asumându-și în cunoștință de cauză riscul variației prețului de achiziție la furaje cu toate consecințele fiscale.

Consecința fiscală a înregistrării în contabilitate a facturilor de diferențe de preț pozitive la furaje a fost că societatea contestatoare a înregistrat pentru trim.IV 2009 și trim.II 2010 o diminuare substanțială a rezultatului din exploatare pe cumulat, iar pentru trim.IV 2008 s-a înregistrat pierdere din exploatare pe cumulat, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BR nr.243/13.05.2011.

Potrivit prevederilor art.1 și art.10 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare, obligația organizării contabilității de gestiune revine administratorului societății comerciale. Astfel, în activitatea de producție, pe baza datelor din contabilitatea de gestiune se preia în contabilitatea financiară, costul produselor obținute utilizând metoda costului standard, care cuprinde ca elemente de calcul consumurile specifice de materii prime, materiale și consumabile, manopera și cheltuielile cu protecția socială, eficiența și capacitatea de producție.

În aplicarea acestor prevederi legale, la pct.1 și pct.2 din OMFP nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune se specifică :

“1. În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, immobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate. Prin contabilitatea de gestiune persoanele juridice pot obține informații care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv (...)

2. Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație.

Organizarea lucrărilor privind calculația costurilor depinde de o serie de factori, cum ar fi : mărimea unității, structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției, caracterul etc.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul de furaje S.C. .X. S.R.L a înregistrat veniturile din vânzarea bunurilor la momentul vânzării acestora, pe baza facturilor emise care atestă transferul dreptului de proprietate, moment în care s-au transferat și riscurile și avantajele ce decurg din posesia lor, iar societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă cheltuielile cu furajele la momentul în care s-a efectuat livrarea acestora și în conformitate cu prevederile art.219 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, menționate de pct.263 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

“Art.219 (1) Contabilitatea cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, după natura lor, astfel :

a) cheltuieli de exploatare, care cuprind :

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor ”.

Potrivit reglementărilor contabile, diferențele de preț între costul standard (prestabilit) și costul de producție calculat la nivelul unei luni de activitate trebuie să fie evidențiate distinct în contabilitate și se recunosc în costul bunului, acestea urmând a fi repartizate asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor

existente pe baza unui coeficient, nu prin facturare ulterioară către clienți, așa cum a procedat furnizorul S.C. .X. S.R.L.

Deoarece facturarea diferențelor de preț de către S.C. .X. S.R.L. la furajele deja livrate s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale invocate anterior, motivat de faptul că înregistrarea veniturilor și cheltuielilor se efectuează la momentul predării bunurilor de la vânzător la cumpărător, în baza contractelor încheiate între părți, rezultă că prin respectiva înregistrare contabilă, S.C. .X. S.R.L. a acceptat să efectueze cheltuieli cu diferențe de preț nejustificate, pentru bunuri care se aflau deja în proprietatea sa din punct de vedere juridic cât și din punct de vedere al posesiei efective, iar înregistrarea respectivelor cheltuieli a fost doar în scop fiscal, operațiunile fiind în fapt fără caracter economic.

În speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

”(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ”.

Potrivit acestor dispoziții legale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Legiutorul nu limitează în niciun fel reîncadrarea care poate fi făcută de către autoritățile fiscale, nici asupra părților care participă la tranzacție (de exemplu dacă părțile sunt persoane fizice sau juridice, române sau străine, afiliate sau nu) și nici asupra metodei sau formei prin care se face această reîncadrare, autoritatea fiscală fiind liberă să utilizeze orice metodă de reîncadrare, singura condiție fiind aceea de a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Față de prevederile actelor normative suscitade, organele de inspecție fiscală legal au procedat la reconsiderarea operațiunilor de înregistrare a sumei de .X. lei în categoria cheltuielilor deductibile fiscal a facturilor de diferențe de preț la achiziții de furaje derulate între contestatoare și furnizorul afiliat, pentru a reflecta conținutul economic real al acestora.

În consecință, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent diferențelor de preț aferente furajelor livrate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit

căroră : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent veniturilor din diferențele de preț negative

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului societății de a efectua diminuarea veniturilor impozabile la trim.IV 2009 cu diferențele de preț negative aferente producției de ouă livrate și facturate în perioada octombrie-decembrie 2009 către persoana afiliată S.C. .X. S.R.L, în condițiile în care înregistrarea în contabilitatea contestatoarei a avut loc după transferul dreptului de proprietate al bunurilor și totodată cu respectivele sume au fost diminuate substanțial prețurile medii de livrare la produsul final ou față de prețul mediu de livrare din perioada anterioară.

În fapt, în luna martie 2010, S.C. .X. S.R.L. a emis și a înregistrat în categoria veniturilor impozabile suma de (-) **.X. lei** aferentă facturii seria FD nr..**X./31.03.2010** reprezentând diferențe de preț negative la ouăle livrate și facturate în perioada octombrie-decembrie 2009 către persoana afiliată S.C. .X. S.R.L. Suma de (-) **.X. lei** a fost înregistrată în evidența contabilă a trim.IV 2009 în contul 701 *“Venituri din vânzarea produselor finite”* cu documentul nr..**X./31.12.2009**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin factura emisă pentru diferențele negative de preț au fost diminuate artificial prețurile medii de livrare pentru produsul ou exclusiv pentru trim.IV 2009, iar după diminuare, prețurile medii de livrare erau cuprinse în marja de la **0,X lei/unitate** la **0,X lei/unitate**, în condițiile în care deși prețul mediu de achiziție al furajelor a fost majorat substanțial cu aproximativ **270 %**, totuși prețurile medii de vânzare la produsul final ou au scăzut semnificativ în trim.IV 2009, cu aproximativ **75 %**.

Societatea susține că prin contractul de vânzare-cumpărare ouă nr..**X./19.11.2007** se prevede că societatea contestatoare vinde întreaga producție de ouă cumpărătorului S.C. .X. S.R.L, iar la art.4 tezele 1 și 2 din contract se precizează că subscrisa are posibilitatea de a modifica prețul produsului vândut și totodată cumpărătorul poate beneficia de reduceri comerciale la sfârșitul anului.

Societatea consideră că nu poate fi vorba despre o reducere artificială de preț în cazul facturii FD nr..X./31.03.2010 cu baza impozabilă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei care conține diferențe de preț negative pentru producția de ouă livrată în trimestrul IV 2009 persoanei afiliate S.C. .X. S.R.L.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că :

“(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 (...)”

coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia :

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității 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”,

Potrivit acestor prevederi legale, 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, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și care sunt efectuate pentru realizarea veniturilor din același exercițiu fiscal.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare a livrat producția de ouă către persoana afiliată S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.10.2009 - 31.12.2009 la prețul mediu cuprins în marja de la 0,X lei/unitate la 0,X lei/unitate, iar în trim.II 2010 prețul mediu de livrare a fost cuprins în aceeași marjă, respectiv de la .X. lei/unitate la 0,X lei/unitate.

Ulterior, prin facturile emise pentru diferențele negative de preț au fost diminuate artificial prețurile medii de livrare pentru produsul ou **exclusiv pentru trim.IV 2009**, iar după diminuare, prețurile medii de livrare erau cuprinse în marja de la 0,X lei/unitate la 0,X lei/unitate, cu consecințe negative asupra rezultatului fiscal.

Din analiza contractului de vânzare-cumpărare ouă nr..X./19.11.2007 încheiat cu S.C. .X. S.R.L. aflat în copie la dosarul cauzei, reiese că la articolul 4 se prevede expres :*“prețul este stabilit de producător/vânzător prin lista de prețuri acceptate de către cumpărător, cu posibilitatea producătorului de a proceda la modificarea prețului produsului vândut în funcție de cerințele pieței. Cumpărătorul poate beneficia de reduceri comerciale pe ca vânzătorul le calculează și acordă la sfârșitul anului calendaristic, în funcție de volumul vânzărilor din anul respectiv... ”.*

La pct.258 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se specifică :

“258 (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil”

Din documentul anexat la factura nr..X./31.03.2010 pentru justificarea diferențelor negative de preț prezentat în timpul inspecției fiscale (constând într-o pagină format A 4 în care s-a înscris prețul mediu de vânzare inițial și prețul mediu de vânzare final, prețul mediu de producție inițial și prețul mediu de producție final) existent în copie la fila 271 din dosarul cauzei a rezultat că acestea sunt diminuări ale prețului de vânzare rezultat ca urmare a recalculării prețurilor de cost și nu reprezintă reduceri comerciale însemnând : discount-uri, rabaturi, remize, risturne, etc.

Aceste categorii de reduceri de preț sunt reglementate de pct.54 alin.4 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene : *“Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent la perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 “Reduceri comerciale primite”,*

respectiv în contul 709 “Reduceri comerciale acordate”) pe seama conturilor de terți.”

Potrivit funcționii conturilor, cu ajutorul contului 709 “Reduceri comerciale acordate” se ține evidența reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, în debitul contului se înregistrează valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării (411).

Față de aceste prevederi legale, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, suma de (-) .X. lei nici nu au fost înregistrată în evidența contabilă a societății ca reduceri comerciale, potrivit normelor contabile, ci cu suma respectivă a fost diminuat direct rulajul contului 701 “Venituri din vânzarea produselor finite” la luna decembrie 2009, cu consecința diminării veniturilor impozabile pe trim IV 2009.

În cazul în speță, deși a avut loc o majorare substanțială a prețului mediu de achiziție ale furajelor „*cu aproximativ 270 % în trim. IV 2009*”, acest fapt **nu se regăsește în creșterea prețului mediu de vânzare a produsului final ou**, respectivul preț „*a avut o scădere în trim.IV 2009 cu aproximativ 75 %*”, așa cum reiese din constatările organelor de inspecție fiscală.

Din practica economiei de piață, se reține că dacă între cei doi parteneri de afaceri, persoane afiliate se derulau operațiuni cu caracter economic, având ca finalitate obținerea de profit, atunci orice majorare a prețului mediu de cost pentru furaje ar fi generat o majorare a prețului mediu de vânzare pentru produsul finit ou **și nu o diminuare** a acestuia, ținând cont și de faptul că oul este un produs perisabil pentru care prețul de corect se stabilește la momentul transferului dreptului de proprietate prin facturare, conform condițiilor din contractul încheiat între părți, mai sus detaliate.

În speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

”(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ”.

Față de prevederile legale suscitade, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la reconsiderarea operațiunii de diminuare a veniturilor impozabile aferente trim.IV 2009 cu suma de (-) .X. lei reprezentând diferențe de preț negative aferente producției de ouă livrate în perioada octombrie - decembrie 2009 către furnizorul afiliat, pentru a reflecta conținutul economic real al acestora.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent veniturilor incorect înregistrate, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu achiziții de servicii logistice

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu achizițiile de servicii logistice, în condițiile în care respectivele servicii nu au fost efectiv prestate și totodată factura de achiziție seria V1 nr..X./31.08.2010 a fost stornată de prestator prin factura nr..X..12.2010.

Perioada verificată : 15.02.2007 – 30.09.2010.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contabilitate, factura externă de achiziții servicii logistice seria V1 nr..X./31.08.2010 emisă de S.C. .X. .X. .X. S.P.A, societate care deține capital majoritar la societatea contestatoare.

Suma de .X. lei (echivalentul a X euro) a fost înregistrată în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în contul 628 *“Alte cheltuieli cu servicii executate de terți”* (în luna august suma de X lei echivalentul a 20.000 euro și în luna septembrie 2010 suma de X lei echivalentul a X euro).

Având în vedere că serviciile de logistică înscrise în factura seria VI nr..X./31.08.2010 nu au fost efectiv prestate, fapt recunoscut de însăși S.C. .X. .X. .X. S.P.A. prin stornarea ulterioară a operațiunii la luna decembrie 2010, organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea cheltuielilor nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent trim.III 2010 cu suma de .X. lei, la care corespunde un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Societatea susține că prestatorul nu și-a respectat obligația asumată, stornând la sfârșitul anului factura seria V 1 nr..X./31.08.2010, cu factura nr..X..12.2010, cu efectele corespunzătoare, deci în mod nelegal au fost

majorate de către organele de inspecție fiscală, cheltuielile nedeductibile cu suma de .X. lei, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

În drept, art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare prevede :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte” ,

coroborate cu prevederile pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului ; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin : situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare ;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate ”.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile, legiuitorul a prevăzut că acestea trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și justificată necesitatea prestării acestora în scopul activității pe bază de documente probatorii, respectiv contracte și materiale corespunzătoare enumerate cu titlu exemplificativ, în funcție de specificul prestării, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Din constatările consemnate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011 se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat societății

să prezinte până la data de 03.05.2011 documentele justificative prin care să probeze realitatea și necesitatea achizițiilor de servicii logistică aferente facturii seria V1 nr..X./31.08.2010 emisă de S.C. .X. X .X. S.P.A, iar societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale numai factura seria V1 nr..X./31.08.2010, factura de stornare nr..X..12.2010 și contractul între părți.

Din analiza capitolelor Premiza și Obiectul din contractul de logistică, aflat în copie la fila 28 din dosarul cauzei reiese că S.C. .X. S.R.L. a încredințat S.C. .X. X .X. S.P.A. *“însărcinarea de a desfășura serviciul pentru gestiunea logistico-operativă a anumitor achiziții efectuate de la furnizori italieni. Mărfurile încredințate care fac obiectul prezentului contract vor fi temporar depozitate la depozitul .X. situat la Petritoli vor rămâne în exclusivă proprietate a S.C. .X. S.R.L fiind păstrate cu atenție“*, aspecte care probează numai intenția de prestare a serviciului pentru gestiunea logistico-operativă, fără să reiasă prestarea efectivă a respectivelor servicii în scopul desfașurării activității proprii, așa cum se specifică prin articolele de lege mai sus citate.

Contestatoarea precizează în contestație că *“prestatorul nu și-a respectat obligația asumată”*, motiv pentru care au fost stornate operațiunile înscrise în factura seria V1 nr..X./31.08.2010, prin factura nr..X..12.2010, deci atât prestatorul S.C. .X. X .X. S.P.A, cât și societatea contestatoare, prin înregistrarea în evidența contabilă a facturii de stornare au recunoscut că respectivele servicii nu au fost prestate.

Având în vedere că stornarea operațiunilor contabile din conturile de cheltuieli deductibile fiscal a avut loc la luna decembrie 2010, în afara perioadei supuse verificării, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în lunile august și septembrie 2010 ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent trimestrului III 2010.

Prin urmare, se va respinge ca neîntemeiată și nesuștinută cu documente contestația societății pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, precum și pentru accesoriile aferente.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, aceasta reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată și nesuștinută cu documente, contestația pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, în baza principiului de drept conform căruia "*accesoriul urmează principalul*", contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente, stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10 și pct.1 al art.1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/21.04.2010.

4. Referitor la suma totală de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura de diferență negativă de preț la furaje livrate în perioada aprilie-iunie 2010, înregistrată în luna iulie 2010, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă bunurile achiziționate au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată a fost 01.04.2010 - 28.02.2011.

În fapt, în luna iulie 2010, S.C..X. S.R.L. a înregistrat în contul 4426 "*Taxa pe valoarea adăugată deductibilă*" suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./31.07.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. pentru diferențe de preț la furajele livrate în perioada aprilie - iunie 2010.

Având în vedere că societatea nu a probat cu documente necesitatea facturării ulterioare a diferențelor de preț la furaje, în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în baza art.145 alin.1, art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și au stabilit majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Societatea susține că s-a procedat nelegal prin neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./31.07.2010.

În drept, art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada verificată, prevăd :

“ (1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni :*

a) **operațiuni taxabile** ”,

Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții :*

a) *pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”*,

coroborate cu cele ale pct.46 alin.2 lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

“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”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie însoțite de documente justificative.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-BR .X./13.05.2011, în perioada aprilie - iunie 2010 contestatoarea a achiziționat furaje la un preț mediu de achiziție situat în marja de la X lei/kg la X lei/kg., iar după înregistrarea facturii nr..X./31.07.2010 au fost majorate prețurile medii de achiziție (cu aproximativ 44%) situându-se în marja de la X lei/kg. la X lei/kg., în

condițiile în care prețurile medii de vânzare a ouălor în aceeași perioadă au rămas relativ constante.

Din analiza documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale în justificarea facturii nr..X./31.07.2010 (analizate detaliat la pct.1 referitor la impozit pe profit din considerentele prezentei decizii) reiese că respectivele diferențe de preț negative la furaje nu au contribuit la realizarea de venituri impozabile la nivelul societății contestatoare, ci dimpotrivă au condus la o diminuare a rezultatului din exploatare pe anul 2010 și deci nu au fost destinate unor operațiuni taxabile, ori dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat tocmai de destinația bunurilor achiziționate, așa cum se specifică la art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,
se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru această sumă.

Având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, urmează ca în baza principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* să se respingă ca neîntemeiată contestația și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente stabilite în mod legal în baza prevederilor art.119 alin.1 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.10 și pct.1 al art.I din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.39/21.04.2010.

5. Referitor la solicitarea societății de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Dispoziția de măsuri se referă la corectarea unor erori de înregistrare contabilă și nu se referă la măsura de diminuare a pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite în sarcina contribuabilului măsuri privind înregistrarea în contabilitate până la termenul de 06.06.2011 a debitelor și accesoriilor în sumă totală de .X. lei stabilite suplimentar la inspecția fiscală”.

Prin contestația formulată, S.C..X. S:R.L. solicită anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)”

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat”,

coroborat cu prevederile art.206 alin.(2) din același act normativ :

“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 (...)”.

De asemenea, art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează :

“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către :

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum”,
iar potrivit art.209 alin.(2) din același act normativ :

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală :

“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.

Totodată pct.5.3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

*“ Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație, etc ”.*

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsura stabilită în sarcina S.C. .X. S.R.L. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011 nu prevede stabilirea unor măsuri de diminuare a pierderii fiscale, ci vizează corectarea unor erori de înregistrare contabilă, rezultă că dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală, motiv pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare pentru capatul de cerere privind anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011, dosarul privind contestatia S.C. .X. S.R.L. va fi transmis spre competență soluționare Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate în conținutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată și nesusținută cu documente a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-BR nr..X./13.05.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată,

.X. lei - majorări de întârziere aferente TVA.

2. Constatarea necompetenței materiale privind soluționarea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./13.05.2011 și transmiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere spre competență soluționare, Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X