



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.96/2013
privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL
din localitatea .X. județul .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./20.X.2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., prin adresa nr. .X./08.X.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, având sediul social în comuna .X., sat .X. nr. .X., județul .X., cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X./ .X./ .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./16.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- contribuții la fondurile speciale aferente veniturilor realizate de persoane nerezidente **.X. lei**
- majorări de întârziere aferente **.X. lei**
- penalități de întârziere aferente **.X. lei**

De asemenea, SC .X. SRL contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./06.X.2012, prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de **.X. lei**.

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. la data de 01.X.2012, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației anexată la dosarul cauzei, 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, față de data de 23.X.2012, data primirii de către societatea contestatoare a Deciziei de impunere nr. .X./16.X.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală

din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., potrivit ștampilei aplicată de societate pe adresa de comunicare a acestora nr. .X./16.X.2012, aflată în copie la dosarul cauzei.

De asemenea, contestația împotriva Dispoziției de măsuri nr..X./06.X.2012 a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. la data de 03.X.2012, 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, față de data de 14.X.2012, data primirii de către societatea contestatoare a Dispoziției de măsuri nr..X./06.X.2012, întocmită de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., așa cum rezultă din mențiunea olografă privind data aplicată de reprezentantul societății pe actul administrativ fiscal contestat.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de 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, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este ită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL din localitatea .X. județul .X. (numită în continuare .X. sau societate).

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./16.X.2012, precum și a Dispoziției de măsuri nr..X./06.X.2012, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., .X. susține următoarele :

În ceea ce privește respectarea condițiilor procedurale, societatea susține faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.104 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece perioada de desfășurare a inspecției fiscale a fost de .X. luni. Societatea consideră că termenul de 3 luni prevăzut de textul de lege invocat este termen de decădere, astfel încât organele de inspecție fiscală nu mai aveau dreptul ca la 16.X.2012 să întocmească raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

De asemenea, .X. menționează și faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat nici prevederile art.209 alin.1 din Codul de procedură fiscală deoarece nu au emis dispoziție de măsuri pentru diminuarea pierderii fiscale.

În ceea ce privește aspectele de fond, .X. contestă actele administrative emise atât în ceea ce privește modul de stabilire a contribuțiilor

sociale stabilite suplimentar, aferente veniturilor obținute de personalul detașat, cetățeni germani, cât și măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

Referitor la modul de stabilire a contribuțiilor sociale suplimentare, .X. menționează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit aceste obligații în sarcina sa ca urmare a faptului că nu deține formularul E101, în baza căruia personalul detașat este „menținut sub legislația de securitate socială din statele de trimitere”. Societatea apreciază că actele normative invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea acestor obligații nu sunt incidente speței deoarece personalul detașat și-a desfășurat activitatea ca salariați ai firmei germane cu care .X. a încheiat un acord de cooperare. Mai mult, atât constituirea, cât și virarea impozitului aferent veniturilor încasate de personalul detașat nu a implicat societatea din România, deoarece fiecare persoană detașată „și-a asumat obligația legală de a declara și achita impozitul pe venituri”.

În susținerea contestației, .X. menționează că nu a avut de achitat nimic către persoanele detașate deoarece acestea sunt cetățeni germani, angajați ai societății din Germania, fiind plătiți direct de aceasta, în Germania. Astfel, stabilirea unor obligații suplimentare de natura contribuțiilor sociale în România este de natură să conducă la o dublă impozitare a veniturilor salariale realizate de personalul detașat, deoarece acesta a achitat obligațiile de natura contribuțiilor sociale și în Germania.

De asemenea, în susținerea contestației, .X. precizează că, urmare a faptului că nu datorează obligațiile stabilite suplimentar de natura contribuțiilor sociale aferente veniturilor de natură salarială, nu datorează nici sumele reprezentând accesorii aferente acestora.

În consecință, având în vedere argumentele prezentate, .X. solicită anularea ca netemeinică a constatărilor referitoare la contribuțiile sociale stabilite suplimentar.

Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, prin care s-a dispus diminuarea pierderii fiscale înregistrate de .X. cu suma de .X. lei, societatea precizează următoarele:

1. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, aferente achiziției, în anul 2008, de produse petroliere de la SC .X. SRL, societatea precizează că a efectuat aceste achiziții în baza unui contract de vânzare – cumpărare încheiat în data de 30.X.2008. De asemenea, facturile întocmite, care au fost înregistrate în contabilitatea societății, respectă cerințele exprese ale art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar „combustibilul a fost efectiv recepționat și utilizat în producție, respectiv pentru realizarea itțiilor

Mai mult, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au făcut mențiuni contradictorii în sensul că au afirmat, pe de o parte, faptul că SC .X. SRL nu este autorizat ca antrepozit fiscal de producție sau utilizator final, nefiind înregistrat la organul fiscal teritorial ca plătitor de accize, iar pe de altă parte fac afirmația că nu au putut obține documente de la societate, întrucât aceasta, începând cu luna .X. 2009, nu mai funcționează la sediul social declarat.

.X. consideră că a respectat singura obligație ce o avea, conform art.11 alin. 1¹ și alin.1² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceea de a verifica dacă tranzacția a fost efectuată cu un contribuabil declarat inactiv, fapt ce rezultă și din cuprinsul actului de control, întrucât SC .X. SRL nu este nici până la data controlului declarat inactiv, iar SC .X. SRL a devenit inactiv la data de 07.X.2010, ulterior perioadei pentru care au fost emise facturile.

Mai mult, societatea menționează și faptul că organele de inspecție fiscală invocă, pe parcursul actului de control, acte și adrese care nu au caracter public și despre care nu a putut avea cunoștință.

În consecință, societatea apreciază că nu a încălcat prevederile legale invocate de organele de control, respectiv nu a încălcat prevederile art.24 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

2. În ceea ce privește anularea dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă de .X. lei reprezentând contravaloare combustibil de tip M, .X. precizează că organele de inspecție fiscală au motivat aceasta prin faptul că SC .X. SRL, societatea furnizoare, nu a depus situațiile financiare aferente anului 2008.

Societatea precizează că a efectuat achizițiile în baza unui contract de vânzare – cumpărare încheiat în data de 22.X.2008, deținând, totodată, „documente justificative legal întocmite, respectiv facturi, avize de însoțire a mărfurilor, declarație de conformitate, raport de încercări , acte care au fost puse la dispoziția organelor de control”. Mai mult, documentele menționate au fost înregistrate în contabilitatea societății, combustibilul achiziționat a fost efectiv recepționat și utilizat în producție sau pentru realizarea iştilor.

.X. consideră că a respectat singura obligație ce o avea, conform art.11 alin. 1¹ și alin.1² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceea de a verifica dacă tranzacția a fost efectuată cu un contribuabil declarat inactiv, fapt ce rezultă și din cuprinsul actului de control, întrucât SC .X. SRL nu este nici până la data controlului declarat inactiv. Mai mult, societatea menționează și faptul că nu există text de lege care să oblige cumpărătorul să verifice dacă partenerul de afaceri, respectiv vânzătorul, a depus declarațiile fiscale sau deconturile de TVA.

3. În ceea ce privește anularea dreptului de deducere pentru cheltuieli în valoare de .X. lei, ca urmare a faptului că SC .X. SRL a devenit inactiv începând cu data 11.X.2009, societatea precizează că a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./08.X.2008, reprezentând avans, emisă în baza contractului nr. .X./07.X.2008 și că această factură îndeplinește cerințele prevăzute la art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, societatea precizează că deține documente justificative, contracte și facturi, legal întocmite, singura obligație pe care societatea o avea era aceea de a respecta dispozițiile art.11 alin.1¹ și alin.1² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de a verifica dacă tranzacția a fost efectuată cu un contribuabil declarat inactiv. Or, la data la care a fost încheiat contractul cu SC .X. și la care a fost înregistrată factura, respectiv luna .X. 2008, partenerul de afaceri nu era inactiv, acest fapt fiind ulterior, respectiv în data de 11.X.2009.

În plus, societatea menționează și faptul că nu există text de lege care să oblige cumpărătorul să verifice dacă partenerul de afaceri, respectiv vânzătorul, a depus declarațiile fiscale sau deconturile de TVA. De asemenea, organele de inspecție fiscală nu impută societății întocmirea necorespunzătoare a facturilor sau a celorlalte documente justificative, ci faptul că nu deține informații ce vizează situația financiară a furnizorului, respectiv dacă partenerii de afaceri au depus sau nu situațiile financiare.

În consecință, .X. solicită anularea ca netemeinică a măsurii de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, invocând, totodată, faptul că prevederile Deciziei nr.V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție nu sunt aplicabile speței.

4. În ceea ce privește stabilirea ca nedeductibilă a sumei de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu personalul detașat, societatea contestă această sumă deoarece constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt conforme cu realitatea. Astfel, personalul străin a fost detașat în baza unui contract încheiat între .X. - .X. din Germania și .X. din România, pentru perioada 01.X.2008 – 30.X.2011. Pe întreaga perioadă de detașare, societatea din Germania a reținut, declarat și achitat în Germania contribuțiile aferente veniturilor obținute, partea română reținând, declarând și achitând doar impozitul pe veniturile obținute.

Persoana detașată, respectiv dl. .X. a avut ca obiectiv dezvoltarea unei stații de asfalt și a unei balastiere. De asemenea, în luna .X. 2008 dl. .X. a fost încadrat, cu contract individual de muncă, pe postul de director de producție, de .X., societatea reținând, declarând și virând toate contribuțiile aferente salariului de bază. Societatea menționează faptul că atribuțiile dl..X., desfășurate în baza contractului de muncă au fost diferite de cele desfășurate ca persoană detașată, fapt prezentat și organelor de inspecție fiscală care, în mod nelegal, au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.21

alin.4 lit.m și art.19 alin.1 din Codul fiscal. Mai mult, acestea, cu excepția lunii .X. 2008, au considerat cheltuielile de detașare ca fiind deductibile.

În concluzie, .X. solicită anularea ca netemeinică a constatărilor referitoare la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei.

5. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei reprezentând cheltuieli de consultanță, societatea consideră că susținerea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu a prezentat documente justificative, iar documentele prezentate nu îndeplineau calitatea de document justificativ este neîntemeiată, întrucât din actele anexate la dosarul prețurilor de transfer rezultă că toate cheltuielile efectuate de societate au avut la bază atât contracte de prestări servicii, cât și documente justificative care au respectat prevederile art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991 Legea contabilității, republicată. Societatea precizează că a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de societatea mamă din Germania, .X. , în sumă de .X. lei, reprezentând servicii de consultanță prestate, în perioada .X. – .X. 2008, de persoane fizice cu care aceasta avea încheiate contracte, astfel că refacturarea acestor cheltuieli, împreună cu marja de profit de 5,33%, este corectă și legală. De asemenea, serviciile de consultanță, constând în identificarea de terenuri ce pot fi achiziționate și întocmirea documentației de achiziții, au fost desfășurate în interesul societății și s-au concretizat în achiziționarea efectivă de terenuri.

Având în vedere aceste aspecte, .X. solicită anularea constatărilor referitoare la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei.

6. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli de cazare nedeductibile, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au prezentat motivele pentru care au făcut această constatare, întrucât înregistrările în evidența contabilă au fost efectuate în baza unor documente justificative, fiind efectuate în favoarea administratorilor și salariaților, ca urmare a deplasării acestora la un punct de lucru sau avocaților societății care au acordat reprezentare în instanțele din țară.

7. În ceea ce privește constatarea potrivit căreia societatea a considerat, în mod eronat, ca neimpozabilă suma de .X. lei reprezentând venituri din închirierea utilajelor, precum și venituri din lucrări de construcții executate pentru asociați, .X. precizează că organele de inspecție fiscală nu au indicat motivele de fapt și de drept pentru care au considerat aceste venituri ca fiind impozabile.

Societatea precizează că a considerat aceste venituri ca fiind neimpozabile deoarece înregistrarea lor în contabilitate nu a avut la bază un document justificativ, întrucât emiterea efectivă a facturilor a avut loc în perioada următoare, respectiv în luna .X. 2010.

8. În ceea ce privește modul de ajustare a cheltuielilor cu suma de .X. lei, reprezentând servicii de închiriere utilaje facturate de .X. , societatea precizează faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că, în perioada .X. 2008 – .X. 2010, există diferențe, fapt ce a determinat ajustarea cheltuielilor aferente achizițiilor de la .X. din Germania.

.X. consideră că aspectele constatate de organele de inspecție fiscală nu sunt conforme cu realitatea, menționând că trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- societatea a închiriat utilajele în baza unor contracte de închiriere încheiate cu firma .X. din Germania, firmă de itii care face parte din grupul .X. . Din actul de control rezultă faptul că organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu clauzele contractuale, motiv pentru care, în baza art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „interpretat trunchiat”, au reconsiderat tranzacția. Societatea afirmă că „a aplicat metoda tranzacțională tradițională „cost plus”, recunoscută de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD)”. În concluzie, speței îi sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului Finanțelor Publice nr.222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, care stipulează aplicarea liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de OECD, precum și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr.C176/1/28.X.2006, acte normative ce trebuiau avute în vedere la realizarea inspecției fiscale și nu aplicația ORBIS a Ministerului Finanțelor Publice, aplicație ce nu poate fi accesată de contribuabil.

- societatea a întocmit dosarul prețurilor de transfer având în vedere dispozițiile legale ale Ordinului ministrului Finanțelor Publice nr.222/2008 și ale Ghidului OECD, prețurile de transfer fiind determinate prin metoda cost – plus, aplicându-se o rată a dobânzii de 6,5% și un procent de risc de 5%. Or, în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că procentul de 6,5% reprezintă marja de câștig și nu rată a dobânzii, așa cum s-a stabilit prin dosarul prețurilor de transfer, nemotivând în fapt și în drept această constatare.

.X. susține că organele de inspecție fiscală, fără a motiva în drept acest fapt, au utilizat aplicația ORBIS, din care rezultă un procent de 5,38%, precum și metoda „comparării prețurilor” și nu metoda cost – plus folosită de societate, în conformitate cu dispozițiile legale aplicabile în materie. Astfel, deoarece cheltuielile cu chiria au fost considerate parțial nedeductibile, iar veniturile obținute de partenerul german au fost considerate impozabile, organele de inspecție fiscală au încălcat convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania.

Mai mult, societatea menționează că la pct.4.8 al cap. „Practici de verificare” din Ghidul OECD este precizat faptul că „inspectori de control sunt încurajați să fie flexibili în abordarea lor și să nu pretindă de la contribuabili, atunci când își stabilesc prețurile de transfer, o precizie nerealistă [...]”, fiind,

de asemenea, încurajați să țină cont de judecata comercială a contribuabilului [...], astfel încât analiza prețurilor de transfer să fie ancorată în realitățile afacerii.”, analizând prețurile de transfer din perspectiva metodei alese de contribuabil.

Având în vedere aceste aspecte, .X. solicită anularea constatrilor legate de ajustarea cheltuielilor reprezentând servicii de închiriere utilaje, facturate de .X. , în sumă de .X. lei.

9. În ceea ce privește ajustarea bazei de impozitare cu suma de .X. lei, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile societății cu această sumă pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate către SC .X. SRL constând în închirierea a patru utilaje, deoarece .X. nu a utilizat metoda cost – plus în transferarea serviciilor, ci metoda tarif ore lucrate.

Pentru soluționarea contestației, societatea face următoarele precizări:

- constatările organelor de inspecție fiscală nu sunt conforme cu realitatea deoarece SC .X. SRL nu este afiliată cu societatea furnizoare, respectiv .X., aceasta deținând doar 20% din capitalul social al societății beneficiare și nu 25% cum prevede art.7 pct.21² lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- între .X. și SC .X. SRL a fost încheiat, în data de 29.X. 2010, un contract de asociere în participațiune având ca obiect exploatarea carierei de piatră .X. din județul .X. și în baza căruia înregistrează lunar în evidența contabilă venituri. De asemenea, facturarea închirierii de utilaje a fost făcută în baza unui tarif orar, stabilit prin contract, ținând cont de situațiile zilnice cu numărul de ore efectiv lucrate. În concluzie, organele de inspecție fiscală au ajustat în mod eronat cheltuielile aferente utilajului *Stație de sortare mobilă Gipo* începând cu luna .X. 2010, întrucât aceasta a fost transferată către SC .X. SRL, în luna octombrie 2010.

În concluzie, deoarece între .X. și SC .X. SRL nu există o relație de afiliere, speței nu îi este aplicabil art.11 alin.2 din Legea nr.573/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat metoda cost – plus, ajustând cheltuielile cu suma de .X. lei, motiv pentru care solicită anularea constatrilor cu privire la această sumă.

10. În ceea ce privește suma de .X. lei, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au ajustat baza de impozitare cu această sumă „în corelație cu prețul de piață al tranzacțiilor”, aplicând eronat prevederile art.11 alin.2 din Codul fiscal, fără a motiva, în fapt și în drept, această acțiune.

Societatea precizează că a înregistrat, în anul 2010, în perioada .X. – .X., cheltuieli cu personalul detașat pentru domnul .X. . Așa cum rezultă din dosarul prețurilor de transfer, acesta a fost detașat ca operator utilaje și

mecanic, la SC .X. SRL, în localitatea .X. .X. menționează că a facturat lunar cheltuielile de detașare, în baza unui contract încheiat cu societatea beneficiară. De asemenea, societatea menționează faptul că dl. .X. a avut același statut ca și celelalte persoane detașate pentru care organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile ca fiind deductibile.

Având în vedere cele precizate la pct. 1 – 10, .X. solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ contestat.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în baza căruia au fost emise Decizia de impunere nr. .X./16.X.2012, precum și Dispoziția de măsuri nr. .X./06.X.2012, au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. .X./16.X.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv .X. 2008 – .X. 2010, societatea a încheiat contracte de prestări servicii cu diferite persoane fizice pentru activități cum ar fi consilier marketing sau responsabil mediu. Urmare analizei prevederilor contractuale ale convențiilor civile de prestări servicii, în ceea ce privește durata și activitățile efectiv prestate de persoanele fizice, care au și calitatea de salariați ai societății, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.68 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că, în fapt, „contractele de prestări servicii îmbracă forma unor contracte de muncă și nicidecum forma unor convenții civile, [...] iar veniturile obținute de persoanele fizice sunt venituri de natură salarială pentru care se datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale aferente.”

Astfel, urmare inspecției fiscale, au fost recalulate obligațiile de natură salarială, motiv pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./16.X.2012 prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venitul din salarii, contribuții sociale aferente, precum și accesorii în sumă totală de .X. lei.

Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1.În ceea ce privește diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada .X. – .X. 2008, societatea a achiziționat cantitatea totală de .X. litri de motorină și combustibil lichid de la SC .X. SRL. De asemenea, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X. /04.X.2010 întocmit de Direcția Județeană de Accize și Operațiuni Vamale .X. la SC .X. SRL, a fost constatat și faptul că întreaga cantitate de produse energetice a provenit de la SC .X. SRL, societatea

verificată neputând face dovada provenienței produselor energetice din antrepozite fiscale de producție și a plății accizelor aferente la bugetul general consolidat.

Deoarece SC .X. SRL nu este antrepozitar fiscal de producție sau utilizator final, nefiind nici înregistrat la organele fiscale ca plătitor de accize, organele vamale au solicitat verificări încrucișate la SC .X. SRL privind relația comercială cu SC .X. SRL. Verificările nu au putut fi efectuate ca urmare a faptului că societatea nu funcționează la sediul social declarat, reprezentanții legali neputând fi contactați, motiv pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală. Mai mult, SC .X. SRL nu a depus situații financiare și declarații fiscale sau deconturi de TVA, astfel că a fost declarat inactiv începând cu data de 07.X.2010.

Tot prin Raportul de inspecție fiscală nr..X. /04.X.2010 s-a constatat și că cele două societăți, respectiv SC .X. SRL și SC .X. SRL, au același asociat în persoana lui .X. , iar, SC .X. SRL este client al SC .X. SRL.

De asemenea, organele de in specție fiscală au constatat și faptul că, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr..X. /25.X.2010 întocmit de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., începând cu luna .X. 2009, nici SC .X. SRL nu mai funcționează la sediul declarat, astfel că reprezentanții legali ai societății nu au putut fi contactați, nefiind puse la dispoziție documentele solicitate pentru control, motiv pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea verificată, respectiv .X., a încălcat prevederile art.168 alin.2 și ale art.239 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, în temeiul prevederilor art.11 alin.1 din același act normativ, coroborat cu prevederile art.6 și art.105 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modifcările și completările ulterioare, nu au luat în considerare tranzacțiile consemnate în facturile emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL și, pe cale de consecință, au stabilit că societatea nu face dovada provenienței legale a produselor energetice, drept pentru care cheltuielile în sumă de .X. lei aferente facturilor emise de SC .X. SRL către .X. nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și, implicit, al impozitului pe profit.

2. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod similar, .X. a desfășurat relații comerciale cu produse energetice și cu alți furnizori din țară cu un comportament fiscal neadecvat, cum ar fi SC .X. SRL, de la care a achiziționat, conform celor menționate în factura nr. .X./07.X.2008, cantitatea de .X. litri de combustibil tip M, în valoare de .X. lei. Potrivit site-ului Ministerului Finanțelor Publice, SC .X. SRL nu a depus, începând cu anul 2008 până în prezent, situații financiare, declarații fiscale și deconturi de taxă pe valoarea adăugată, nedeclarând livrările nici în declarațiile 394.

3. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat factura nr. .X./08.X.2008 emisă de SC .X. SRL, reprezentând avans lucrări conform contract nr. .X./07.X.2008. De asemenea, în conformitate cu baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, SC .X. SRL este inactivă din 11.X.2009 și nu a depus declarații fiscale începând cu 2006.

4. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. 2008 a înregistrat cheltuieli salariale pentru .X. , cetățean german, angajat în funcția de director de producție, în baza contractului individual de muncă nr. .X./13.X.2008, contract de muncă ce a încetat începând cu 01.X.2008. De asemenea, societatea, în baza facturii nr. .X. emisă de .X. .X. Germania și a contractului individual de detașare în străinătate, a înregistrat în luna .X. 2008 cheltuieli cu personalul detașat, tot pentru .X. , ca director al punctului de lucru .X. .

Astfel, organele de inspecție fiscală su stabilit „existența unei duplicări” a cheltuielilor, motiv pentru care, în temeiul art.11 alin.2 din Codul fiscal, nu au admis la deducere suma de .X. lei, nefiind dovedită necesitatea efectuării acestora prin specificul activității desfășurate, având în vedere și existența unui contract de muncă cu normă întreagă.

Prin urmare, au fost încălcate prevederile art.21 alin.4 lit.m și art.19 din Codul fiscal, coroborat cu pct.12 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

5. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. 2008 societatea a înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță facturate de .X. Germania, firma mamă, pentru care societatea verificată nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu au fost încheiate contracte.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că singurele documente prezentate de societate pentru justificare au fost niște documente denumite „Invoice”, emise de persoanele fizice române .X. și .X. , reprezentând sume fixe în baza unui contract de servicii ce nu a fost prezentat, cheltuieli cu telefoane, combustibil, cazare, prime etc. Deoarece aceste documente nu au calitatea de documente justificative, societatea nu îndeplinește condițiile prevăzute de pct.48 și pct.49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

Astfel, în temeiul art.21 alin.1 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei.

6. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a luat în calcul cheltuieli de cazare nedeductibile în sumă de .X. lei, încălcând

prevederile art.21 alin.1 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

7. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în mod eronat societatea a considerat ca fiind neimpozabile veniturile realizate din închirierea utilajelor în sumă de .X. lei, încălcând astfel prevederile art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

8. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată, în perioada .X. 2008 – .X. 2010, a înregistrat pe cheltuieli servicii de închiriere utilaje facturate de .X. din Germania. Calculul chiriei, potrivit dosarului prețurilor de transfer, include, pentru fiecare an, o dobândă la capital de 6,5% și un adaos comercial de 5%. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și că informațiile transmise de societate nu sunt complete și corecte, fapt ce a cauzat modificări ale concluziilor din dosarul prețurilor de transfer. Astfel, în fapt, majorarea costurilor principale, respectiv valoarea de achiziție, reprezentată de prețul de achiziție și cheltuieli auxiliare de achiziție repartizate liniar pe durata de viață economică, a fost efectuată cu o marjă de profit cuprinsă între 21,15% și 184%, corespunzătoare fiecărui utilaj închiriat, pentru anii 2008 și 2009, precum și între 11,13% și 73,25%, pentru anul 2010.

Organele de inspecție fiscală, în urma interogării bazei de date ORBIS, pentru anul 2008, pentru un număr de .X. societăți, au stabilit că valoarea profitului marginal median este de 5,24%. Având în vedere această marjă, valoarea cheltuielilor ajustate pentru anul 2008 a fost de .X. lei.

Similar, pentru anul 2009 a fost selectat un eșantion de .X. societăți, pentru care a fost valoarea profitului marginal median calculat a fost de 3,70%. Având în vedere această marjă, valoarea cheltuielilor ajustate pentru anul 2009 a fost de .X. lei.

Pentru anul 2010 a fost selectat un eșantion de .X. companii, pentru care a rezultat o valoare a profitului marginal median de 4,09%. Având în vedere această marjă, valoarea cheltuielilor ajustate pentru anul 2010 a fost de .X. lei.

În concluzie, pentru perioada .X. 2008 – .X. 2010 valoarea cheltuielilor reprezentând servicii de închiriere utilaje facturate de către .X. Germania, a fost ajustată cu suma de .X. lei.

9. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile societății verificate pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor furnizate. Astfel, s-a stabilit că începând cu luna .X. 2010, .X. a închiriat societății SC .X. SRL patru utilaje, luate cu chirie de la .X. Germania.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că deși serviciile au fost transferate printr-un număr de persoane afiliate, societatea

nu a aplicat aceeași metodă la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, respectiv metoda cost – plus, aleasă în dosarul prețurilor de transfer prezentat. Pentru cheltuielile cu utilajele închiriate de la societatea germană a fost luată în calcul cheltuielile cu chiria facturată, ajustată de inspecția fiscală, iar pentru excavator, utilaj aflat în proprietatea .X., societatea trebuia să ia în considerare costurile principale majorate cu marja de profit de 4,09%, rezultată ca urmare a interogării bazei de date ORBIS. Însă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a folosit metoda tarif ore lucrate, ceea ce a dus la recuperarea costurilor în proporție de 45%, .X. fiind într-o asociere fără personalitate juridică cu SC .X. SRL, iar veniturile și cheltuielile înregistrate atribuindu-se fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au ajustat baza de impozitare în corelație cu prețul de piață al tranzacțiilor, cu suma de .X. lei.

10. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu personalul detașat, facturate de .X. , în baza contractului de detașare al domnului .X. . Acesta a fost detașat, în perioada 01.X. – 31.X.2010, ca operator utilaje și mecanic, lucrând în folosul SC .X. SRL, societate la care .X. deține 20% din capitalul social, firma germană facturând în proporție de 100% cheltuielile de detașare a personalului către .X., urmând ca aceasta să le refactureze către .X. . Deoarece societatea nu a transferat aceste servicii, în conformitate cu prevederile art.11 alin.2 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au ajustat baza de impozitare în corelație cu prețul de piață al tranzacțiilor cu suma de .X. lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

A. Aspecte procedurale:

A.1 În ceea ce privește excepția invocată de .X., referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală erau decăzute din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și decizie de impunere, întrucât inspecția fiscală s-a desfășurat pe o perioadă de 8 luni, fiind încălcate astfel prevederile art.104 din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Durata efectuării inspecției fiscale

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.*

(2) *În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.*

(3) *Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).*

(4) *Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.*

(5) *Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”*

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că durata inspecției fiscale este stabilită în funcție de obiectivele inspecției fiscale, dar nu poate fi mai mare de 3 luni sau în cazul marilor contribuabili și al contribuabililor cu sedii secundare, mai mare de 6 luni.

Cu toate acestea, excepția ridicată de contestatară potrivit căreia emiterea Deciziei de impunere nr. .X./16.X.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012 a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât termenele prevăzute de această normă legală, maximum 3 luni, respectiv 6 luni, sunt termene de recomandare menite să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale și nu de decădere, atât timp cât impunerea se face înăuntru termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea acestuia, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere înăuntru termenului de prescripție al dreptului de a stabili obligații fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că excepția ridicată de contestatară, cu privire la decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și decizie de impunere, nu are temei legal.

A.2 În ceea ce privește argumentul invocat de .X., referitor la faptul că organele de inspecție fiscală, prin neemiterea unei dispoziții de

măsuri au încălcat prevederile art.209 alin.1 din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Art.209 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu 02.02.2012, precizează:

„Organul competent

(1) 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, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

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.”

Din analiza textului de lege invocat, se reține că acesta reglementează competența de soluționare a contestațiilor formulate, nefăcând referire la obligativitatea organelor de inspecție fiscală de a emite anumite acte administrativ fiscale, care să fie supuse dreptului de contestare, astfel că argumentul invocat de contestatară nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, organele de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, au emis în data de 06.X.2012 Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X., care a fost

contestată de către .X. în data de 03.X.2012, prin adresa nr. 201/03.X.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală sub nr. .X. /03.X.2012.

Având în vedere faptul că excepțiile ridicate de societatea contestatară nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, se va proceda la soluționarea pe fond a acesteia.

B. În ceea ce privește contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./16.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate ocupa cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care, având în vedere cuantumul sumei stabilite prin titlul de creanță, nu are competența de soluționare.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .X./16.X.2012, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând:

- contribuții la fondurile speciale aferente veniturilor realizate de persoane nerezidente .X. lei
- majorări de întârziere aferente .X. lei
- penalități de întârziere aferente .X. lei

Societatea, prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./16.X.2012, a înțeles să conteste suma de .X. lei, detaliată mai înainte, dar și suma de .X. lei reprezentând cheltuieli și venituri cu care a fost diminuată pierderea fiscală, măsură dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./06.X.2012.

Se reține că între Decizia de impunere nr. .X./16.X.2012 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./06.X.2012 nu există nicio legătură, având în vedere că prima se referă la obligații fiscale și măsuri accesorii aferente veniturilor realizate în România de persoane nerezidente, iar cea de-a doua la diminuarea pierderii fiscale cu cheltuieli nedeductibile și venituri neînregistrate aferente perioadei 2008 – 2010.

În drept, art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

b) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, competentă conform art. 36 alin. (3) pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

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, accesorii ale 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.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor 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, precum și împotriva deciziei de reverificare și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale 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 mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Totodată, potrivit pct.5.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, „În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea

pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea. Determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura juridică a fiecărui act administrativ fiscal, luat individual, poate fi stabilită numai în ipoteza în care între Dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în urma inspecției fiscale, de către același organ de inspecție fiscală pentru același contribuabil, nu există nicio legătură.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura juridică a fiecărui act administrativ fiscal luat individual, ținând cont de faptul că atât decizia de impunere cât și dispoziția de măsuri sunt două acte administrative fiscale distincte, se realizează în funcție de suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual numai în situația în care între cele două nu există nicio legătură.

Din documentele existente la dosarul contestației, se reține că prin Decizia de impunere nr. .X./16.X.2012, organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de .X. lei reprezentând contribuții la fodorile speciale aferente veniturilor realizate de persoane nerezidente, majorări și penalități de întârziere aferente, iar prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012 au dispus diminuarea pierderii fiscale cu suma de .X. lei.

Întrucât obligațiile fiscale suplimentare stabilite în sarcina .X. vizează suma totală de .X. lei, *în quantum de până la 3 milioane lei*, iar societatea nu se află în categoria marilor contribuabili, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de a se pronunța asupra contestației formulate de societate împotriva Deciziei de impunere nr. .X.-/16.X.2012, competența de soluționare aparținând structurii specializate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

C. În ceea ce privește contestația formulată împotriva diminuării pierderii fiscale cu suma de .X. lei, măsură dispusă prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, se rețin următoarele:

1. Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile cheltuielile

efectuate de SC .X. SRL cu achiziționarea combustibilului de la SC .X. SRL pe considerentul că furnizorul nu a făcut dovada provenienței combustibilului dintr-un antrepozit fiscal și nici nu este autorizat ca antrepozitar fiscal de producție sau utilizator final, în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că pentru aceste achiziții deține documente justificative, iar cheltuielile au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008, .X. a achiziționat de la SC .X. SRL produse energetice în valoare totală de .X. lei, respectiv în cantitate de .X. litri, astfel:

- .X. litri motorină eurodiesel în valoare de .X. lei
- .X. litri combustibil lichid Eco tip .X. în valoare de .X. lei.

De asemenea, din Raportul de inspecție fiscală nr..X. /04.X.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/04.X.2010 încheiat de Direcția Județeană Accize și Operațiuni Vamale .X. la SC .X. SRL, s-a constatat faptul că acesta a achiziționat produse energetice de la SC .X. SRL, în cantitate de .X. litri.

Totodată, organele vamale au constatat că SC .X. SRL nu a făcut dovada provenienței cantității de produse energetice dintr-un antrepozit fiscal, SC .X. SRL nefuncționând la sediul social declarat și, mai mult, devenind inactiv la data de 07.X.2010.

De asemenea, organele vamale au constatat că SC .X. SRL, furnizor al .X., nu este autorizat ca antrepozitar fiscal de producție sau utilizator final și nu este înregistrat la organul fiscal teritorial ca plătitor de accize.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu achiziția de produse energetice de la SC .X. SRL nu este deductibilă la calculul profitului impozabil, având în vedere că societatea a încălcat prevederile art.168 alin.2, art.239, art.19 și art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.6 alin.1 și pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care au dispus măsura de diminuare a pierderii fiscale înregistrate de societate cu această sumă.

În susținerea contestației, .X. precizează că achizițiile au fost efectuate în baza unui contract de vânzare – cumpărare încheiat în data de 30.X.2008, iar facturile întocmite, care au fost înregistrate în contabilitatea societății, respectă cerințele exprese ale art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, combustibilul fiind efectiv recepționat și utilizat în producție, respectiv pentru realizarea iştilor.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, prevede:

„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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare ale Legii.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.12 precizează:

„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.”

În conformitate cu aceste 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, venituri și cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în conformitate cu prevederile Legii contabilității 82/1991.

De asemenea, art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, prevede:

„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.”

Conform pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, potrivit art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu anul 2008

„(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;”

Din analiza acestor prevederi legale, se reține că nu sunt cheltuieli deductibile acele cheltuieli înregistrate în evidența contabilă care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor achiziționate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 30.X.2008, .X., în calitate de achizitor, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de furnizor, contractul de vânzare – cumpărare nr. .X., al cărui obiect îl constituie „vânzarea, respectiv cumpărarea de produse petroliere”.

Astfel, având în vedere contractul menționat mai sus, .X. a achiziționat cantitatea de .X. litri de motorină și combustibil lichid, în valoare totală de .X. lei, fără taxă pe valoarea adăugată, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, anexate în copie la dosarul cauzei, ca de exemplu:

- factura nr. .X. bis/02.X.2008 în valoare, fără taxă pe valoarea adăugată, de .X. lei, pentru care contestatara a prezentat Nota de recepție și constatare diferențe nr. .X./02.X.2008;

- factura nr. .X./02.X.2008 în valoare, fără taxă pe valoarea adăugată, de .X. lei, pentru care contestatara a prezentat Nota de recepție și constatare diferențe nr. .X./02.X.2008;

- factura nr. .X./09.X.2008 în valoare, fără taxă pe valoarea adăugată, de .X. lei pentru care contestatara a prezentat Avizul de însoțire a mărfurilor nr. .X./09.X.2008.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat, având în vedere titlul de creanță încheiat de Direcția Județeană Accize și Operațiuni Vamale .X., la SC .X. SRL, că aceasta a achiziționat produse energetice de la SC .X. SRL, însă nu a făcut dovada provenienței acestora dintr-un antrepozit fiscal, SC .X. SRL nefuncționând la sediul social declarat și, mai mult, a devenit inactiv la data de 07.X.2010.

Totodată, s-a constatat că SC .X. SRL, furnizor al .X., nu este autorizat ca antrepozitar fiscal de producție sau utilizator final și nu este înregistrat la organul fiscal teritorial ca plătitor de accize.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă având în vedere că societatea a încălcat prevederile art.168 și art.239 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu cele ale pct.6 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, la art.168 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, este prevăzut:

„Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost plătită.”

iar la pct.3 din Norme metodologice de aplicare ale Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, este precizat:

„În afara antrepozitului fiscal pot fi deținute numai produsele accizabile pentru care acciza a fost plătită, iar prin circuitul economic, se poate face dovada că provin de la un antrepozitar autorizat, de la un operator înregistrat, de la un operator neînregistrat sau de la un importator.

Similar, art.239 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„Se interzice orice operațiune comercială cu uleiuri minerale care nu provin din antrepozite fiscale de producție.”

iar Normele metodologice precizează la pct.6:

„Sunt permise numai operațiunile comerciale cu uleiuri minerale a căror proveniență pe tot circuitul economic poate fi dovedită ca fiind de la un antrepozitar autorizat pentru producție sau importator.”

Din analiza normelor legale citate mai sus, se reține că acestea, din punct de vedere fiscal, reglementează obligațiile contribuabililor în ceea ce privește accizele, fiind incluse la Titlul VII Accize și alte taxe speciale, Cap.I Accize armonizate.

Or, impozitul pe profit este reglementat de Titlul II din Codul fiscal, iar potrivit prevederilor legale stipulate la acest capitol, pentru ca o cheltuială să fie deductibilă la calculul profitului impozabil și, implicit, al impozitului pe profit, trebuie să fie aferentă veniturilor impozabile și să fie justificată cu documente, conform prevederilor legale

Astfel, se reține că din punct de vedere al impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă această cheltuială, în sumă de .X. lei, aferentă achiziției de produse energetice de la SC .X. SRL a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile și este justificată cu documente, respectiv facturi și alte documente aferente.

Or, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au procedat la analiza facturilor emise în anul 2008, de SC .X. SRL, precum și a celorlalte documente aferente (avize de însoțire a mărfii, note de intrare recepție, bonuri de consum, declarații de conformitate etc) pentru a stabili dacă produsele achiziționate au fost destinate realizării de venituri impozabile și dacă aceste documente respectă cerințele legale pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

De asemenea, faptul că SC .X. SRL nu este antrepozitar și nu a făcut dovada provenienței produselor energetice dintr-un antrepozit fiscal și

că SC .X. SRL nu a depus situații financiare și declarații fiscale sau deconturi de TVA, fapt care a condus la declararea sa ca inactiv începând cu data de 07.X.2010, nu sunt argumente de natură să conducă la considerarea ca fiind nedeductibile a cheltuielilor cu combustibilul efectuate de .X., deoarece între aceasta și SC .X. SRL nu a existat o relație comercială directă, iar din punct de vedere al impozitului pe profit, legiuitorul a stipulat expres condițiile pentru ca o cheltuială să fie deductibilă.

Astfel, speței îi sunt incidente prevederile art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspekție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor de inspekție fiscală la art.7 alin.2 din același act normativ, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile

și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În concluzie, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza toate documentele prezentate de societate, din punct de vedere al impozitului pe profit, analizând dacă acestea respectă normele legale pentru a constitui documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate, precum și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate de .X. în scopul realizării de venituri impozabile.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

2. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii ficale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este ită să se pronunțe dacă în mod

legal organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibilă cheltuiala efectuată de .X. cu achiziția combustibilului de tip M de la SC .X. SRL pe considerentul că furnizorul are un comportament fiscal neadecvat, în condițiile în care prin contestație societatea precizează că deține documente justificative, iar combustibilul a fost utilizat pentru realizarea iştilor.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 07.X.2008, .X. a achiziționat de la SC .X. SRL, x litri de combustibil tip M, în baza facturii nr. .X. în valoare, fără taxă pe valoarea adăugată, de .X. lei.

Având în vedere că SC .X. SRL, potrivit site-ului Ministerului Finanțelor Publice, nu a depus situații financiare aferente anului 2008 și până la zi, și nici declarații fiscale sau deconturi de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor are un comportament fiscal neadecvat, motiv pentru care nu au acordat .X. dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate cu achiziționarea combustibilului de tip M în valoare de .X. lei.

Prin contestație, .X. precizează că a efectuat achizițiile în baza unui contract de vânzare – cumpărare încheiat în data de 22.X.2008, deținând, totodată, „documente justificative legal întocmite, respectiv facturi, avize de însoțire a mărfurilor, declarație de conformitate, raport de încercări , acte care au fost puse la dispoziția organelor de control.”. Mai mult, documentele menționate au fost înregistrate în contabilitatea societății, combustibilul achiziționat a fost efectiv recepționat și utilizat în producție sau pentru realizarea iştilor.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2008, prevede:

„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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale, au fost elaborate Normele metodologice de aplicare ale Legii.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.12 precizează:

„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.”

În conformitate cu aceste 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, venituri și cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în conformitate cu prevederile Legii contabilității 82/1991.

De asemenea, la art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2008, este stipulat:

„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.”

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, care a stat la baza emiterii de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 07.X.2008, .X. a achiziționat de la SC .X. SRL, .X. litri de combustibil tip M, în baza facturii nr. .X. în valoare, fără taxă pe valoarea adăugată, de .X. lei.

Având în vedere că SC .X. SRL, potrivit site-ului Ministerului Finanțelor Publice, nu a depus situații financiare aferente anului 2008 și până la zi, și nici declarații fiscale sau deconturi de TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor are un comportament fiscal neadecvat motiv pentru care nu au acordat .X. dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate cu achiziționarea combustibilului de tip M în valoare de .X. lei.

Prin contestație, .X. precizează că a efectuat achizițiile în baza unui contract de vânzare – cumpărare încheiat în data de 22.X.2008, deținând, totodată, „documente justificative legal întocmite, respectiv facturi, avize de însoțire a mărfurilor, declarație de conformitate, raport de încercări , acte care au fost puse la dispoziția organelor de control”. Mai mult, documentele menționate au fost înregistrate în contabilitatea societății, combustibilul

achiziționat a fost efectiv recepționat și utilizat în producție sau pentru realizarea iştilor.

Astfel, din analiza contractului de vânzare – cumpărare nr. .X. din 22.X.2008, anexat în copie la dosarul contestației, se reține că SC .X. SRL, în calitate de furnizor, a încheiat cu .X., în calitate de beneficiar, acest contract care are ca obiect conform art.1.1 *Obiectul contractului „vânzarea, respectiv cumpărarea de produse petroliere”*, durata contractului fiind de trei luni, de la data semnării lui, cu posibilitatea prelungirii pentru perioade succesive de trei luni.

În baza acestui contract, furnizorul a livrat beneficiarului cantitatea de .X. litri combustibil tip M, emițând factura nr. .X./07.X.2008 în valoare, fără taxă pe valoarea adăugată, de .X. lei, la care este anexată și declarația de conformitate nr. .X./06.X.2008.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au procedat la analiza facturii nr. .X./07.X.2008 și a documentelor însoțitoare pentru a stabili dacă produsele achiziționate au fost destinate realizării de venituri impozabile și dacă aceste documente respectă cerințele legale pentru a fi înregistrate în evidența contabilă.

Faptul că SC .X. SRL „a avut un comportament fiscal neadecvat”, nu a depus situații financiare și declarații fiscale sau deconturi de TVA din anul 2008 până în prezent, inclusiv Declarația 394, nu este de natură să conducă la considerarea ca fiind nedeductibile a cheltuielilor cu combustibilul efectuate de .X., cu atât mai mult cu cât societatea susține că a recepționat efectiv combustibilul achiziționat și l-a utilizat în procesul de producție, respectiv pentru realizarea iştilor.

Speței îi sunt incidente prevederile art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor de inspecție fiscală la art.7 alin.2 din același act normativ, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În concluzie, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza toate documentele prezentate de societate, analizând dacă acestea respectă normele legale pentru a constitui documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate, precum și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate de .X. în scopul realizării de venituri impozabile, „comportamentul fiscal neadecvat” al furnizorului nefiind de natură să conducă la nedeductibilitatea cheltuielilor în cazul beneficiarului.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

3. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibile cheltuielile reprezentând „avans lucrare contract nr. .X./07.X.2008”, înscris în factura nr. .X./08.X.2008, emisă de SC .X. SRL, pe considerentul că prestatorul a fost declarat inactiv la data de 11.X.2009 și nu a depus declarații fiscale din anul 2006, în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că serviciile au fost prestate și că deține documente justificative.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat factura nr. .X./08.X.2008 emisă de SC .X. SRL, reprezentând avans lucrări conform contract nr. .X./07.X.2008. De asemenea, în conformitate cu baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, SC .X. SRL este inactivă din 11.X.2009 și nu a depus declarații fiscale începând cu 2006, drept pentru care nu au admis la deducere această sumă.

Prin contestație, .X. precizează că a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./08.X.2008, reprezentând avans, emisă în baza contractului nr. .X./07.X.2008 și că această factură îndeplinește cerințele prevăzute la art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, societatea precizează și faptul că deține documente justificative, contracte și facturi, legal întocmite, singura obligație pe care societatea o avea era aceea de a respecta dispozițiile art.11 alin.1¹ și alin.1² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv de a verifica dacă tranzacția a fost efectuată

cu un contribuabil declarat inactiv. Or, la data la care a fost încheiat contractul cu SC .X. SRL și la care a fost înregistrată factura, respectiv luna .X. 2008, partenerul de afaceri nu era inactiv, acesta fiind declarat inactiv ulterior, respectiv în data de 11.X.2009.

În drept, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, se reține faptul că 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.

Totodată, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.517/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.X.2008, *„pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. [...]”*

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că la data de 07.X.2008, între SC .X. SRL, în calitate de prestator, și .X., în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul nr. .X., având ca obiect „efectuarea curățeniei în spațiile numite de beneficiar situate în strada .X. nr. .X. ap. .X.”. De asemenea, la cap. 6 „Obligațiile părților” pct.6.2 lit.b este stabilit că beneficiarul are obligația „să achite în termen de 15 zile de la emiterea facturii contravaloarea serviciilor de care a beneficiat.”

În baza contractului menționat, .X. a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./08.X.2008 emisă de furnizorul SC .X. SRL, reprezentând avans lucrări.

În urma verificării, oganele de inspecție fiscală, prin consultarea bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, au constatat că SC .X. SRL este inactivă din 11.X.2009 și nu a depus declarații fiscale începând cu 2006, drept pentru care nu au admis la deducere suma achitată acestei societăți de către .X..

Prin contestație, .X. precizează că a înregistrat în evidența contabilă factura nr. .X./08.X.2008, reprezentând avans, emisă în baza contractului nr. .X./07.X.2008 și că această factură îndeplinește cerințele prevăzute la art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, iar la data încheierii contractului, SC .X. SRL nu era declarată inactivă.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza, din punct de vedere al impozitului pe profit, dacă societatea deține documente, verificând, totodată, dacă acestea respectă normele legale pentru a constitui documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate. De asemenea, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a verifica dacă serviciile au fost efectiv prestate și au fost în scopul realizării de venituri impozabile.

Faptul că furnizorul, respectiv SC .X. SRL, nu a depus declarații fiscale începând cu 2006 și a fost declarat inactiv începând cu data de 11.X.2009, nu este de natură să conducă la nedeductibilitatea cheltuielilor în cazul beneficiarului .X., mai ales că operațiunea analizată de organele de inspecție fiscală s-a desfășurat în luna .X. 2008, data la care furnizorul nu era inactiv.

Având în vedere cele reținute mai sus, speței îi sunt incidente prevederile art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală

aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor de inspecție fiscală la art.7 alin.2 din același act normativ, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie,

precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

4. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile privind detașarea domnului .X., de către .X. .X. Germania, în condițiile în care, din documentele existente la dosarul contestației, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat și au ținut cont de prevederile cuprinse în contractul individual de muncă, încheiat cu domnul .X., cetățean german, coroborat cu cele ale contractului individual de detașare în străinătate ale aceleiași persoane.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. 2008, .X. a înregistrat cheltuieli salariale pentru domnul .X., cetățean german, angajat în funcția de director de producție, în baza contractului individual de muncă nr. .X./13.X.2008, contract de muncă ce a încetat începând cu data de 01.X.2008, conform Deciziei nr. .X./01.X.2008, înregistrată la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. sub nr. .X./17.X.2008.

De asemenea, societatea, în baza facturii nr. .X. emisă de .X. Germania și a contractului individual de detașare în străinătate, a înregistrat în luna .X. 2008 cheltuieli cu personalul detașat, tot pentru .X. , ca director al punctului de lucru .X. .

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat „existența unei duplicări” a cheltuielilor, motiv pentru care, în temeiul art.11 alin.2, a art.21 și a art.19 din Codul fiscal, nu au admis la deducere suma de .X. lei, nefiind dovedită necesitatea efectuării acestora prin specificul activității desfășurate, având în vedere și existența unui contract de muncă cu normă întreagă.

În susținerea contestației, .X. precizează că domnul .X. a fost detașat în baza contractului încheiat între .X. din Germania și .X. din România, pentru perioada 01.X.2008 – 30.X.2011, perioadă pentru care societatea din Germania a reținut, declarat și achitat în Germania contribuțiile aferente veniturilor obținute, partea română reținând, declarând și achitând doar impozitul pe veniturile obținute.

De asemenea, .X. menționează că atribuțiile dl..X., desfășurate în baza contractului de muncă au fost diferite de cele desfășurate ca persoană detașată, fapt prezentat și organelor de inspecție fiscală care, în mod nelegal, au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.m și art.19 alin.1 din Codul fiscal, diminuând pierderea fiscală cu suma de .X. lei.

În drept, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

„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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

iar potrivit pct.12 al Titlului II din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“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 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.[..]”

În conformitate cu aceste 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.

De asemenea, potrivit art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X. 2008 societatea a înregistrat cheltuieli salariale pentru .X. , cetățean german, angajat în funcția de director de producție, în baza contractului individual de muncă nr..X. /13.X.2008, contract de muncă ce a încetat începând cu data de 01.X.2008 conform Deciziei nr. .X./01.X.2008, înregistrată la Inspectoratul Teritorial de Muncă .X. sub nr. .X./17.X.2008.

De asemenea, societatea, în baza facturii nr. .X. emisă de .X. .X. Germania și a contractului individual de detașare în străinătate, a înregistrat în luna .X. 2008 cheltuieli cu personalul detașat, tot pentru domnul .X., ca director al punctului de lucru .X. .

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat „existența unei duplicări” a cheltuielilor, motiv pentru care, în temeiul art.11 alin.2, a art.19 și art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal, nu au admis la deducere suma de .X. lei, nefiind dovedită necesitatea efectuării acestora prin specificul activității desfășurate, având în vedere și existența unui contract de muncă cu normă întreagă

În susținerea contestației, .X. precizează că domnul .X. a fost detașat în baza contractului încheiat între .X. .X. din Germania și .X. din România, pentru perioada 01.X.2008 – 30.X.2011.

De asemenea, .X. susține că atribuțiile domnului .X., desfășurate în baza contractului de muncă au fost diferite de cele desfășurate ca persoană detașată, fapt prezentat și organelor de inspecție fiscală care, în mod nelegal, au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.4 lit.m și art.19 alin.1 din Codul fiscal, diminuând pierderea fiscală cu suma de .X. lei. Astfel, dl. .X., în temeiul contractului de detașare, a avut calitatea de director al punctului de lucru .X. , calitate în care avea ca atribuții coordonarea activităților de construcții, obținerea de autorizații necesare, operarea stației de asfalt și a utilajelor periferice, responsabil de calitatea produselor, identificarea intereselor beneficiarilor, organizarea vânzărilor și managementul creanțelor. Ca persoană angajată cu contract individual de muncă pentru perioada 01. .X. – 31.X.2008, dl. .X. a avut calitatea de director de producție, calitate în care a avut atribuții vizând planificarea activității de producție în secțiile de fabricație, elaborarea și supunerea spre aprobare a politicilor firmei vizând activitatea de producție, organizarea și controlul activităților de mentinere și dezvoltare a capacităților de producție, coordonarea și folosirea eficientă a fondurilor de iții.

Față de cele precizate mai sus, precum și având în vedere faptul că la dosarul contestației nu se află anexate contractele de muncă invocate, respectiv contractul individual de detașare încheiat cu .X. , societatea mamă din Germania și contractul individual de muncă nr..X. /13.X.2008, contract încheiat între .X. și dl. .X., organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra situației de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.X.2012, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile celor 2 contracte și au analizat atribuțiile pe care dl. .X. trebuia să le îndeplinească.

Asfel, speței îi sunt incidente prevederile art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii*

obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor de inspecție fiscală la art.7 alin.2 din același act normativ, este prevăzut:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În concluzie, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza toate documentele prezentate de societate, cum ar fi cele două contracte de muncă, dacă acestea au fost încheiate cu respectarea normelor legale sau alte documente rezultate în urma existenței unor raporturi de muncă, cum ar fi fișe de post, pontaje, situații de lucrări sau rapoarte de lucru semnate de domnul .X., documente din care să rezulte desfășurarea efectivă a raporturilor de muncă, precum și faptul că acestea au fost desfășurate pentru obținerea de venituri impozabile.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

5. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă sunt deductibile cheltuielile cu serviciile de consultanță efectuate în luna .X. 2008, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În fapt, în luna .X. 2008, .X. a înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță facturate de .X. , societatea mamă din Germania, pentru care societatea verificată nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, organele de inspecție fiscală precizează că singurele documente prezentate de societate pentru justificarea acestor cheltuieli au fost niște documente denumite

„Invoice”, emise de persoanele fizice române .X. și .X. , reprezentând sume fixe în baza unui contract de servicii ce nu a fost prezentat, cheltuieli cu telefoane, combustibil, cazare, prime etc. Deoarece aceste documente nu au calitatea de documente justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu îndeplinește condițiile prevăzute de pct.48 și pct.49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, motiv pentru care, în temeiul art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal, nu au admis la deducere suma de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 16.X.2008:

„(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil doar cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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 activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Pentru explicitarea acestor prevederi legale, la pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.X.2008 este prevăzut:

„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 încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează 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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor,

serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Având în vedere prevederea legală de mai sus, se reține că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii acestea trebuie ca societatea să dețină contracte 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 și să justifice necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Totodată, în ceea ce privește serviciile prestate de nerezidenții afiliați cu societatea, pct.49 din norma legală invocată mai sus, stipulează:

„49. Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

(i) părțile implicate;

(ii) natura serviciilor prestate;

(iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii..”

Având în vedere prevederea legală invocată mai sus, se reține că pentru serviciile prestate de persoane nerezidente afiliate contribuabilului, analiza se efectuează în funcție de părțile implicate, natura serviciilor prestate, elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii avându-se în vedere și comentariile la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital.

În ceea ce privește ajustarea veniturilor sau cheltuielilor aferente tranzacțiilor efectuate de persoane afiliate, aceasta este reglementată la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 16.X.2008, care stipulează:

(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;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

De asemenea, conform prevederilor pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.X.2008:

„41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Din interpretarea prevederilor legale de mai sus, se reține că autoritățile fiscale pot ajusta veniturile sau cheltuielile persoanelor afiliate,

pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor tranzacționate între acestea, ținând cont de faptul că în cazul cheltuielilor aferente prestărilor de servicii constând în consultanță sau altele asimilate, acestea sunt deduse la nivelul societăților mamă, neputând fi deduse de o filială care folosește aceste servicii, având în vedere relația juridică dintre ele. Mai mult, serviciile trebuie să fie prestate în fapt.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că în luna .X. 2008 .X. a înregistrat cheltuieli cu servicii de consultanță facturate de societatea mamă din Germania, .X. , prin facturile nr. .X. și nr. .X./11.12.2008, pentru care societatea verificată nu a justificat necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu au fost încheiate contracte.

De asemenea, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, organele de inspecție fiscală precizează că societatea, pentru facturile menționate nu a prezentat documente care să ateste prestarea acestor servicii, documente care să corespundă cerințelor legale exprimate la pct.48 și pct.49 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004. Astfel, societatea a prezentat documente denumite „invoice” emise de persoanele fizice .X. și .X. , care însă nu acoperă suma de .X. lei. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul acestei sume și alte cheltuieli cu telefoane, combustibil, cazare în .X., prime etc., neprezentând contractul de prestări servicii invocat sau alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

De asemenea, societatea nu justifică, cu documente, nici în fața organului de soluționare a contestației prestarea efectivă a serviciilor, necesitatea efectuării acestor cheltuieli în folosul .X., ținând cont de relația de afiliere cu firma germană, precum și de faptul că partenerul german a fost cel care a încheiat contractele de prestări servicii cu persoanele fizice menționate.

Astfel, .X., pentru a demonstra faptul că serviciile prestate au fost pentru realizarea de venituri impozabile, trebuia să prezinte contractele încheiate cu prestatorii de servicii, contracte care să conțină termene de execuție, serviciile prestate și tarifele practicate. De asemenea, demonstrarea prestării efective a serviciilor contractate putea fi făcută prin prezentarea unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau a altor documente corespunzătoare situației de fapt.

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriul fundamental al deductibilității.

Or, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale aplicabile speței, se reține faptul că organele fiscale, în mod legal, au diminuat pierderea fiscală înregistrată de .X. cu suma de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu 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 căruia:

„11.1. 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 formulată de SC .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu care a fost diminuată pierderea fiscală înregistrate de societate.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia serviciile de consultanță au fost prestate de persoane fizice cu care societatea mamă din Germania, .X. are încheiate contracte de prestări servicii, astfel că refacturarea acestora către contestatară s-a făcut cu respectarea cerințelor legale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum s-a precizat mai sus, .X. pentru a dovedi că a efectuat aceste cheltuieli pentru realizarea de venituri impozabile trebuia să prezinte contractele încheiate cu prestatorii de servicii, contracte care să conțină termene de execuție, serviciile prestate și tarifele practicate și să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor contractate prin prezentarea unor situații de lucrări, rapoarte de lucru sau a altor documente corespunzătoare situației de fapt.

6. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibilă cheltuiala cu cazarea înregistrată de .X. în contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferuri”, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt, precum și documentele analizate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a luat în calcul cheltuielile de cazare nedeductibile în sumă de .X. lei, încălcând prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea contestației, societatea precizează faptul că toate înregistrările în evidența contabilă au avut la bază documente justificative, cheltuielile fiind efectuate în favoarea administratorilor și salariaților, ca urmare a deplasării acestora la un punct de lucru sau avocaților societății care au acordat reprezentare în instanțele din țară.

În drept, potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.X.2009:

„(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.”

De asemenea, la art. 21 alin.2 lit.e din același act normativ sunt prevăzute următoarele:

„(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că la determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, în această categorie întând și cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora.

Astfel, potrivit pct.27 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 22.12.2008:

„27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) *directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;*

b) *persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”*

Față de aceste prevederi legale, se reține că, în sensul art.21 alin.2 lit.e din Codul fiscal, în categoria persoanelor fizice asimilate salariaților sunt incluse directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat sau persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, coroborat cu prevederile legale invocate, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a luat în calcul cheltuielile de cazare nedeductibile în sumă de .X. lei, încălcând prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli cu cazarea sunt nedeductibile, nu rezultă care au fost documentele analizate care au condus la această concluzie, astfel încât organul de soluționare a contestației să poată stabili situația de fapt.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice facturile în baza cărora au fost efectuate cheltuielile cu cazarea, dacă aceste facturi au anexate documente justificative, respectiv ordinul de deplasare, decontul de cheltuieli.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze dacă aceste cheltuieli au fost efectuate pentru salariații sau administratorii societății, precum și pentru alte persoane fizice asimilate, respectiv pentru persoane fizice rezidente și/sau nerezidente detașate în situația în care societatea suportă drepturile legale convenite acestora.

Astfel, speței îi sunt incidente prevederile art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor de inspecție fiscală la art.7 alin.2 din același act normativ, este prevăzut:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În concluzie, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a analiza toate documentele prezentate de societate, din punct de vedere al impozitului pe profit, analizând dacă acestea respectă normele legale pentru a constitui documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate, precum și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate de .X. în scopul realizării de venituri impozabile.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

7. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă sunt impozabile veniturile din închirierea de utilaje și din lucrări de construcții executate pentru asociați, în condițiile în care acestea nu intră în categoria veniturilor neimpozabile expres stipulate de legiuitor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat societatea a considerat ca fiind neimpozabile veniturile realizate din închirierea utilajelor și din lucrări de construcții executate pentru asociați, în sumă de .X. lei, încălcând astfel prevederile art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, la art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.X.2010, sunt stipulate reguli generale privind calculul profitului impozabil. Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“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. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”,

În conformitate cu aceste 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.

De asemenea, art.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele favorabile de valoare rezultate din evaluarea titlurilor de participare și a obligațiunilor emise pe termen lung, efectuată potrivit reglementărilor contabile. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, a lichidării îtiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, precum și veniturile din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative;

e) în perioada 1 .X. 2009 - 31 .X. 2009 inclusiv, veniturile din tranzacționarea titlurilor de participare pe piața autorizată și supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. În aceeași perioadă, cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a acestor titluri de participare, precum și cheltuielile înregistrate cu ocazia desfășurării operațiunilor de tranzacționare reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că o serie de venituri constând în dividendele primite de la o persoană juridică română, diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative nu sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, ele fiind venituri neimpozabile.

Din analiza documentelor anexate la doarul cauzei, se reține că societatea a înregistrat în contul 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, veniturile din închirierea de utilaje și din lucrări de construcții

executate pentru asociați, în sumă totală de .X. lei, venituri pe care le-a considerat neimpozabile la calculul profitului impozabil.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste venituri nu se încadrează în veniturile expres stipulate de legiuitor la art.20 ca fiind venituri neimpozabile la calculul profitului impozabil.

Astfel, se reține faptul că veniturile din închirieri de utilaje sau cele din executarea unor lucrări de construcții către diverși asociați nu sunt incluse în categoria veniturilor neimpozabile, așa cum sunt acestea expres menționate de legiuitor la art.20 din Codul fiscal. Mai mult, chiar .X., prin contestația formulată, recunoaște faptul că veniturile au fost realizate ca urmare a unor activități de închiriere sau realizării unor lucrări de construcții, motivând considerarea acestora ca neimpozabile doar prin prisma faptului că „înregistrarea acestora în contabilitate nu a avut la bază un document justificativ”.

În consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că veniturile în sumă de .X. lei sunt venituri impozabile, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu 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 căruia:

„11.1. 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 formulată de SC .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând venituri din închirierea de utilaje și din lucrări de construcții executate pentru asociați.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia „emiterea efectivă a facturilor s-a efectuat în perioada următoare, respectiv în luna .X. 2010”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că societatea nu depune documente din care să rezulte realitatea celor afirmate și care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală. Or, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o

anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

8. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile înregistrate de .X., reprezentând servicii de închiriere utilaje facturate de .X. din Germania, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt, totodată, nerezultând cu claritate nici motivele care au determinat organele de inspecție fiscală să utilizeze altă metodă de calcul a prețurilor de transfer față de cea utilizată în dosarul prețurilor de transfer prezentat de societate.

În fapt, în perioada .X. 2008 – .X. 2010, .X. a înregistrat ca și cheltuieli deductibile serviciile de închiriere utilaje facturate de .X. din Germania. Calculul chiriei, potrivit dosarului prețurilor de transfer, include, pentru fiecare an, o dobândă la capital de 6,5% și un adaos comercial de 5%.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că informațiile transmise de societate nu sunt complete și corecte, fapt ce a cauzat modificări ale concluziilor din dosarul prețurilor de transfer. Astfel, în fapt, majorarea costurilor principale, respectiv valoarea de achiziție, reprezentată de prețul de achiziție și cheltuieli auxiliare de achiziție repartizate liniar pe durata de viață economică, a fost realizată o marjă de profit cuprinsă între 21,15% și 184%, corespunzătoare fiecărui utilaj închiriat, pentru anii 2008 și 2009, precum și între 11,13% și 73,25%, pentru anul 2010.

Organele de inspecție fiscală, în vederea interogării bazei de date ORBIS, pentru perioada 2008 – 2010, au introdus drept criterii de căutare următoarele:

- criteriul geografic (Uniunea Europeană)
- selectarea după coduri de clasificare a activității (cod CAEN 4399)
- criteriul de independență
- companii active
- valoarea cifrei de afaceri min.270
- rezultat fiscal min.0

În consecință, au fost selecționate .X. companii, din care au fost excluse .X. societăți. Valoarea profitului marginal median pentru cele .X. societăți a fost de 5,24%. Având în vedere marja mediană calculată prin programul ORBIS asupra unui eșantion de .X. companii de 5,24%, valoarea cheltuielilor ajustate de organele de inspecție fiscală a fost de .X. lei.

Pentru anul 2009

- criteriul geografic (Uniunea Europeană)
- selectarea după coduri de clasificare a activității (cod CAEN 4399)
- criteriul de independență
- companii active
- valoarea cifrei de afaceri min.479
- rezultat fiscal min.0

În consecință, au fost selecționate .X. companii, din care au fost excluse .X. societăți. Valoarea profitului marginal median pentru cele .X. societăți a fost de 3,70%. Având în vedere marja mediană calculată prin programul ORBIS asupra unui eșantion de .X. companii de 5,24%, valoarea cheltuielilor ajustate de organele de inspecție fiscală a fost de .X. lei.

Pentru anul 2010

- criteriul geografic (Uniunea Europeană)
- selectarea după coduri de clasificare a activității (cod CAEN 4399)
- criteriul de independență
- companii active
- valoarea cifrei de afaceri min.495
- rezultat fiscal min.0

În consecință, au fost selecționate .X. companii. Valoarea profitului marginal median a fost de 4,09%. Având în vedere marja mediană calculată prin programul ORBIS asupra unui eșantion de .X. companii de 4,09%, valoarea cheltuielilor ajustate de organele de inspecție fiscală a fost de .X. lei.

În concluzie, în baza art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada .X. 2008 – .X. 2010, organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea cheltuielilor reprezentând servicii de închiriere utilaje facturate de .X. Germania trebuie ajustată cu suma de .X. lei

În susținerea contestației, societatea precizează faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală, pentru perioada 2008 – 2010, au ajustat cheltuielile aferente închirierilor de utilaje de la .X. din Germania, cu suma de .X. lei, deoarece aceste operațiuni au fost realizate în baza unor contracte de închiriere încheiate cu firma .X. din Germania, firmă de itii care face parte din grupul .X. . De asemenea, societatea a întocmit dosarul prețurilor de transfer având în vedere dispozițiile legale ale Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr.222/2008 și ale Ghidului OECD, prețurile de transfer fiind determinate prin metoda cost – plus, metodă care are la bază costurile efectuate de furnizorul bunurilor, suplimentate cu un adaos.

Mai mult, .X. susține că organele de inspecție fiscală, fără a motiva în drept acest fapt, au utilizat aplicația ORBIS, din care rezultă un procent de

5,38%, precum și metoda „comparării prețurilor” și nu metoda cost – plus folosită de societate, în conformitate cu dispozițiile legale aplicabile în materie, neținând cont de prevederile pct.4.8 al cap. „Practici de verificare” din Ghidul OECD potrivit căruia „inspectorii de control sunt încurajați să fie flexibili în abordarea lor și să nu pretindă de la contribuabili, atunci când își stabilesc prețurile de transfer, o precizie nerealistă [...]”, fiind, de asemenea, încurajați să țină cont de judecata comercială a contribuabilului [...], astfel încât analiza prețurilor de transfer să fie ancorată în realitățile afacerii.”, analizând prețurile de transfer din perspectiva metodei alese de contribuabil.

În drept, la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2008, este stipulat:

„(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;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

Potrivit acestor prevederi, organele fiscale sunt îndreptățite ca, în cazul unor tranzacții între persoane afiliate, să ajusteze suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate, utilizând metode cum ar fi metoda comparării prețurilor, metoda cost – plus, metoda prețului de revânzare sau orice alte metode recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OECD.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emisă Hotărârea Guvernului nr.44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care începând cu 01.X.2008, precizează:

„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

În cazul în care România a încheiat o convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este persoana afiliată străină, această reconsiderare a evidențelor în scopul examinării fiscale se efectuează de către autoritățile române prin coroborare cu "Procedura amiabilă" prevăzută în respectiva convenție. În acest sens, atunci când România include în profiturile unei persoane înregistrate în România și impune în consecință profiturile asupra cărora o persoană rezidentă în alt stat a fost supusă impunerii în statul său de rezidență, iar profiturile astfel incluse sunt profituri care ar fi revenit persoanei din România dacă condițiile stabilite între cele două persoane ar fi fost cele convenite între persoanele independente, statul de rezidență al persoanei afiliate străine poate proceda la modificarea corespunzătoare a sumei impozitului stabilit asupra acelor profituri.

La ajustarea profiturilor între persoanele afiliate se au în vedere termenele de prescripție prevăzute de legislația internă a statelor în care persoanele afiliate în cauză sunt rezidente, în cazul în care prin convenția de evitare a dublei impuneri nu s-a prevăzut altfel.

Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. 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;

- b) metoda cost-plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- 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.

26. Metoda cost-plus

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de

persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.

31. În cazul comparării tranzacțiilor între persoane afiliate și cele independente se au în vedere:

a) diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care aceste particularități influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

b) funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective.

La analiza funcțiilor persoanelor participante într-o tranzacție vor fi avute în vedere: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant, împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție, volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, valoarea activelor necorporale folosite.

32. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește una dintre metodele prevăzute mai sus. În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

33. Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) *clauzele cuprinse în contractele de transfer, privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;*

e) *în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;*

f) *condițiile speciale de concurență.*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al prețurilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Așa cum prevede art.11 alin.2 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre persoane afiliate pot fi folosite o serie de metode dintre cele expres enumerate, pentru fiecare caz în parte alegându-se cea mai adecvată dintre ele, precum și "*orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.*"

De asemenea, potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

"1. Prețurile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de prețuri de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală. Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale prețurilor de transfer. Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespundentă într-o altă jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu accepta să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori

pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens international cu privire la modul in care se stabilesc, in scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzactiile trans-frontaliere. “

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE sunt definite noțiunile:

„Costuri directe - Costuri ocazionate in mod specific de producerea unui bun sau de prestarea de servicii, cum ar fi costul materiilor prime.

Costuri indirecte - Costuri de producere a unui produs sau a unui serviciu care, desi strans legate de procesul de productie, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unitati de reparatii care asigura service pentru echipamentele utilizate la productia de produse diferite).

Principiul lungimii de brat - Standardul international asupra caruia tarile membre OCDE au cazut de acord a fi utilizat pentru a se determina preturile de transfer din punct de vedere fiscal.

Este prezentat in Articolul 9 al Conventiei Fiscale Model a OECD dupa cum urmeaza: in cazul in care “conditiile create sau impuse intre companii afiliate in relatiile lor comerciale sau financiare difera de acelea care ar fi fost create intre companii independente, atunci profiturile care s-ar fi acumulat, in lipsa acestor conditii, la una dintre companii, dar nu s-au acumulat datorita acestor conditii, pot fi incluse in profiturile acelei companii si impozitate in consecinta” .

Plecând de la argumentul contestatarii potrivit căruia în dosarul prețurilor de transfer pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală a fost calculată o chirie care include o dobândă de capital de 6,5% și un adaos comercial de 5%, comparativ cu constatările de la pag.48 din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, potrivit cărora „Urmare strategiei utilizate au fost selecționate .X. companii, din care au fost excluse .X. societăți [...]. Companiile rămase în eșantion în urma selecției manuale (s-a verificat gradul de independență la ORC pentru a elimina societățile pentru care nu sunt întrunite criteriile de independență) au fost în număr de .X., pentru care a rezultat o valoare a profitului marginal median de 5,24%”, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit profitul marginal median pentru anul 2008, de 5,24%, care este mai mare decât adaosul comercial de 5% din dosarul prețurilor de transfer.

Acest aspect nu este detaliat în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, respectiv organele de inspecție fiscală nu au prezentat datele preluate din baza de date ORBIS pentru a justifica determinarea acestui profit marginal median.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la argumentul contestatarii potrivit căruia, „în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că procentul de 6,5% reprezintă marja de câștig. Or, conform dosarului prețurilor de transfer procentul de 6,5%

reprezintă rata dobânzii. Această constatare nu a fost motivată în fapt și în drept de către organele de control. Astfel, procentul mai sus menționat este un element de cost, acceptat de autoritățile fiscale din Germania ca fiind rezonabil.”, fiind imperativ necesară clarificarea acestui aspect.

De asemenea, în ceea ce privește argumentul contestatarii referitor la faptul că deși a folosit metoda cost – plus, „organele de inspecție fiscală, în mod paradoxal și neargumentat a folosit metoda „comparării prețurilor” utilizând programul ORBIS”, organul de soluționare a contestației reține că din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, nu rezultă metoda utilizată de organele de inspecție fiscală, respectiv dacă a fost utilizată metoda din dosarul prețurilor de transfer sau metoda comparării, așa cum susține contestatara

Mai mult, .X., prin contestația formulată, menționează și faptul că organele de inspecție fiscală nu își motivează, în drept, utilizarea unei alte metode decât cea folosită de societate”.

Având în vedere cele reținute mai sus, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra motivelor care au îndreptățit organele de inspecție fiscală să schimbe metoda de calcul a prețurilor de transfer față de cea utilizată de societate în dosarul prețurilor de transfer.

Art.6 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu 07.X.2012, prevede:

„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.”

Or, din interpretarea acestor prevederi legale, coroborat cu cele ale pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, așa cum au fost acestea citate mai sus, pentru aplicarea unei alte metode decât cea prezentată de societate, ca un caz de excepție, era necesară analizarea dosarului prețurilor de transfer al societății și prezentarea elementelor eronate utilizate în cadrul metodei și care conduc la un preț de piață ce nu reflectă realitatea tranzacțiilor, precum și a motivelor care au condus la utilizarea unei alte metode de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, urmează ca organele de inspecție fiscală, în urma reanalizării operațiunilor desfășurate, să motiveze constatările, atât în fapt, cât și în drept, ținând cont de prevederile legale în materie și de argumentele și documentele prezentate de societate.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

9. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat baza de impunere în temeiul art.11 alin.2 din Codul fiscal, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012 nu rezultă dacă organele de inpecție fiscală au ajustat prețul de piață între .X. și .X. Germania sau între .X. și SC .X. SRL și nu au analizat relația comercială dintre societate și SC .X. SRL, în cazul închirierii excavatorului ce este proprietatea societății contestatate.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile .X. cu suma de .X. lei, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor funizate în cadrul tranzacțiilor.

Astfel, începând cu luna .X. 2010, .X. a închiriat patru utilaje către SC .X. SRL, respectiv încărcător frontal x, stație sortare x, stație de sortare mobilă x și excavator x.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși serviciile au fost transferate printr-un număr de persoane afiliate, societatea nu a aplicat aceeași metodă la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, respectiv metoda cost plus, aleasă de .X. în dosarul prețurilor de transfer. Astfel, pentru utilajele închiriate de la .X. Germania a fost luată în calcul cheltuiala cu chiria facturată, iar pentru excavator, utilaj aflat în proprietatea .X., calculul chiriei ce trebuia facturat către SC .X. SRL include costurile principale majorate cu o marjă de profit de 4,09%, rezultate în urma interogării bazei de date ORBIS.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a transferat costurile cu serviciile de închiriere folosind metoda tarif ore lucrate, fapt ce a determinat recuperarea costurilor doar în cotă de 45%.

Având în vedere aceste aspecte, în temeiul art.11 alin.2 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au ajustat baza de impozitare în corelație cu prețul de piață al tranzacțiilor, cu suma de .X. lei.

În susținerea contestației, .X. menționează că nu este afiliată cu SC .X. SRL, deoarece deține doar 20% din societatea beneficiară. De asemenea, societatea precizează și că a încheiat, în data de 29.X. 2010, un contract de asociere în participațiune cu SC .X. SRL, având ca obiect exploatarea carierei de piatră .X. din județul .X.. În consecință, facturarea închirierii de utilaje a fost făcută în baza unui tarif orar, stabilit prin contract, ținând cont de situațiile zilnice cu numărul de ore efectiv lucrate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat metoda cost – plus, ajustând cheltuielile cu suma de .X. lei.

În drept, art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabilă începând cu 01.X.2010:

„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;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

Pentru explicitarea acestor prevederi legale, pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.

În cazul în care România a încheiat o convenție de evitare a dublei impuneri cu statul al cărui rezident este persoana afiliată străină, această reconsiderare a evidențelor în scopul examinării fiscale se efectuează de către autoritățile române prin coroborare cu "Procedura amiabilă" prevăzută în respectiva convenție. În acest sens, atunci când România include în profiturile unei persoane înregistrate în România și impune în consecință profiturile asupra cărora o persoană rezidentă în alt stat a fost supusă impunerii în statul său de rezidență, iar profiturile astfel incluse sunt profituri care ar fi revenit persoanei din România dacă condițiile stabilite între cele două persoane ar fi fost cele convenite între persoanele independente, statul de rezidență al persoanei afiliate străine poate proceda la modificarea corespunzătoare a sumei impozitului stabilit asupra acelor profituri.

La ajustarea profiturilor între persoanele afiliate se au în vedere termenele de prescripție prevăzute de legislația internă a statelor în care persoanele afiliate în cauză sunt rezidente, în cazul în care prin convenția de evitare a dublei impuneri nu s-a prevăzut altfel.

Ajustarea profiturilor persoanelor afiliate nu conduce la modificarea situațiilor financiare ale persoanelor afiliate.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

Autoritățile stabilesc prețul de piață al acestor tranzacții aplicând metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției. În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal.”

Din analiza acestor prevederi legale, se reține că autoritățile fiscale române, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, pot reconsidera evidențele persoanei afiliate române, dacă în urma relațiilor economice speciale dintre părți, acestea nu reflectă profiturile reale impozabile. În realizarea ajustării, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere termenele de prescripție prevăzute de legislația internă a statelor în care persoanele afiliate în cauză sunt rezidente, fără a modifica, însă, situațiile financiare. De asemenea, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, autoritățile fiscale nu vor ține cont de împrejurările efective ce nu puteau fi cunoscute de către părțile la tranzacție la data perfectării acesteia și care, dacă ar fi fost cunoscute, ar fi atras o supra- sau o subestimare de către părți a valorii tranzacției.

Definirea noțiunii de „persoane afiliate” a fost reglementată la art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu 01.X.2010, astfel:

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că între două persoane juridice există o relație de afiliere doar în situația în care este întrunită cel puțin una din următoarele condiții:

- prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

- a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

- o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Astfel, referitor la susținerea .X. potrivit căreia nu este afiliată SC .X. SRL, deoarece deține doar 20% din părțile sociale ale acesteia, organul de soluționare a contestației reține că în această situație cele două societăți nu sunt părți afiliate și, ca atare, nu este necesară analiza prețului de piață ci, eventual, al tarifului de închiriere practicat pe piața internă.

De asemenea, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile efectuate de .X. cu suma de .X. lei, pentru a reflecta prețul de piață al serviciilor funizate în cadrul tranzacțiilor.

Astfel, începând cu luna .X. 2010, .X. a închiriat patru utilaje către SC .X. SRL, respectiv încărcător frontal x, stație sortare x, stație de sortare mobilă x și excavator x.

Mai mult, s-a constatat că, deși serviciile au fost transferate printr-un număr de persoane afiliate, societatea nu a aplicat aceeași metodă la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor, respectiv metoda cost plus, aleasă de .X. în dosarul prețurilor de transfer. Astfel, pentru utilajele închiriate de la .X. Germania a fost luată în calcul cheltuiala cu chiria facturată, iar pentru excavator, utilaj aflat în proprietatea .X., calculul chiriei ce trebuia facturată către SC .X. SRL include costurile principale majorate cu o marjă de profit de 4,09%, rezultate în urma interogării bazei de date ORBIS.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a transferat costurile cu serviciile de închiriere folosind metoda tarif ore lucrate, fapt ce a determinat recuperarea costurilor doar în cotă de 45%.

Față de constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia serviciile au fost transferate printr-un număr de persoane afiliate, organul de soluționare a contestației nu poate stabili dacă acestea au analizat prețul de piață al tranzacțiilor dintre contestatară și .X. Germania sau dintre .X. și SC .X. SRL, aceasta cu atât mai mult cu cât .X. a închiriat către SC .X. SRL utilaje ce se aflau în proprietatea altei societăți, fără ca organele să analizeze dacă între .X. și societatea care le avea în proprietate, respectiv persoana juridică de la care provin utilajele există relații contractuale, situație în care .X. ar avea calitatea de intermediar pentru servicii de închiriere utilaje.

Pe cale de consecință, se impune stabilirea cu claritate de către organele de inspecție fiscală a situației de fapt, respectiv dacă a fost

analizată relația de afiliere între .X. și .X. Germania sau între .X. și SC .X. SRL, având în vedere cele precizate în conținutul prezentei decizii.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6. 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

10. În ceea ce privește măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este ită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală cu suma de mai sus, pe considerentul că societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile cheltuieli cu personalul detașat, care în fapt a lucrat la o altă societate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă între .X. și SC .X. SRL a existat încheiat un contract în baza căruia au fost emise facturi pentru aceste cheltuieli.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2010 .X. a înregistrat cheltuieli cu personalul detașat în sumă de .X. euro, respectiv .X. lei, sumă facturată de .X. pentru domnul .X. , în baza contractului de detașare în străinătate. Așa cum rezultă din dosarul prețurilor de transfer, acesta a fost detașat ca operator utilaje și mecanic, pe perioada 01.X.2010 – 31.X.2010, la SC .X. SRL, societate la care .X. deține 20% din capitalul social, în localitatea .X. .

Pentru personalul detașat, modul de repartizare al cheltuielilor a fost în funcție de interesul părților implicate. Părțile au stabilit că proporția de repartizare este de 100% .X., care refacturează 100% către SC .X. SRL.

Deoarece societatea verificată nu a transferat către SC .X. SRL aceste servicii, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.11 alin.2 din Codul fiscal, au ajustat baza de impozitare în corelație cu prețul de piață al tranzacțiilor, cu suma de .X. lei.

În susținerea contestației, societatea precizează că a înregistrat, în anul 2010, cheltuieli cu personalul detașat pentru .X. . Așa cum rezultă din dosarul prețurilor de transfer, acesta a fost detașat ca operator utilaje și mecanic, la SC .X. SRL, în localitatea .X. . .X. menționează că a facturat lunar cheltuielile de detașare, în baza unui contract încheiat cu societatea beneficiară. De asemenea, societatea menționează faptul că dl. .X. a avut același statut ca și celelalte persoane detașate pentru care organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile ca fiind deductibile.

În drept, potrivit art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.X.2010:

„(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.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, sunt considerate cheltuieli deductibile pentru determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în anul 2010 .X. a înregistrat cheltuieli cu personalul detașat în sumă de .X. euro, respectiv .X. lei, sumă facturată de .X. pentru domnul .X. , în baza contractului de detașare în străinătate. Așa cum rezultă din dosarul prețurilor de transfer, acesta a fost detașat ca operator utilaje și mecanic, pe perioada 01.X.2010 – 31.X.2010, la SC .X. SRL, societate la care .X. deține 20% din capitalul social, în localitatea .X. .

Pentru personalul detașat, modul de repartizare al cheltuielilor a fost în funcție de interesul părților implicate. Părțile au stabilit că proporția de repartizare este de 100% .X., care refacturează 100% către SCF .X. SRL.

Deoarece societatea verificată nu a transferat aceste servicii, organele de inspecție fiscală, în temeiul art.11 alin.2 din Codul fiscal, au ajustat baza de impozitare în corelație cu prețul de piață al tranzacțiilor, cu suma de .X. lei.

În ceea ce privește ajustarea veniturilor sau cheltuielilor aferente tranzacțiilor efectuate de persoane afiliate, aceasta este reglementată la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.X.2010, care stipulează:

„(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române 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 al 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;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

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

Din analiza prevederii legale de mai sus, se reține faptul că autoritățile fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul unei tranzacții, utilizând metoda comparării prețurilor, metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare sau orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de OECD .

Definirea noțiunii de „persoane afiliate” a fost reglementată la art.7 pct.21 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare începând cu 01.X.2010, stipulează următoarele:

„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că între două persoane juridice există o relație de afiliere doar în situația în care este întrunită cel puțin una din următoarele condiții:

- prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

- a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

- o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Față de argumentele expuse în contestație conform cărora societatea a înregistrat, în anul 2010, în perioada .X. – .X. , cheltuieli cu personalul detașat pentru .X. care, așa cum rezultă din dosarul prețurilor de transfer, a fost detașat ca operator utilitaje și mecanic, la SC .X. SRL, în localitatea .X. și că a facturat lunar 100% cheltuielile de detașare, în baza unui contract încheiat cu SC .X. SRL, organul de soluționare a contestației reține că din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012 nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat contractul încheiat între .X. și SC .X. SRL. De asemenea, nu s-a analizat dacă cele două societăți sunt în relații de afiliere sau de asociere, având în vedere că societatea contestatară, .X., deține 20% părțile sociale ale SC .X. SRL.

Totodată, nu s-a analizat nici aspectul conform căruia .X. ar fi refacturat către SC .X. SRL, cheltuieli cu detașarea dl. .X. , facturate de .X. .X. din Germania, în baza contractului de detașare.

Având în vedere aspectele reținute mai sus, speței îi sunt incidente prevederile art.94 alin.1 și alin.3 lit.a – f din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspekție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor de inspekție fiscală la art.7 alin.2 din același act normativ, este prevăzut:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că potrivit acestor prevederi legale, organele fiscale au dreptul să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

În concluzie, organele de inspekție fiscală aveau obligația de a analiza toate documentele prezentate de societate, din punct de vedere al impozitului pe profit, analizând dacă acestea respectă normele legale pentru a constitui documente justificative care să stea la baza evidențierii în

contabilitate a cheltuielilor cu personalul detașat, precum și dacă aceste cheltuieli au fost efectuate de .X. în scopul realizării de venituri impozabile.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, prevederile legale în materie, în vigoare, în temeiul art.216 alin.3 și alin. 3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

precum și în temeiul pct.11.6 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 căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”,

se va desființa parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, întocmit de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru măsura de diminuare a pierderii fiscale cu suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor desfășurate, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie, precum și de toate argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea cauzei.

*
* *
*

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.1, alin.3 și alin. 3¹ 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 și pct.11.6 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

DECIDE

1. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și transmiterea contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./16.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012, Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., spre competență soluționare, pentru suma .X. lei.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând diminuarea pierderii fiscale pentru următoarele:

- cheltuieli de consultanță facturate de .X. Germania .X. lei
- venituri din închirieri utilaje .X. lei

3. Desființarea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./06.X.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.X.2012 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând diminuarea pierderii fiscale pentru următoarele cheltuieli:

- cheltuială cu achiziții produse petroliere de la SC .X. SRL .X. lei
- cheltuieli cu achiziționarea de combustibil tip M de la SC .X. SRL .X. lei
- cheltuială cu „avans lucrare contract nr. .X./07.X.2008 încheiat cu SC .X. SRL .X. lei
- cheltuieli cu servicii de detașare a personalului .X. lei
- cheltuieli de transport și cazare .X. lei
- cheltuieli cu închirierea de utilaje .X. lei
- cheltuieli nerefacturate cu închirierea către SC .X. SRL .X. lei
- cheltuieli cu personalul detașat la SC .X. SRL .X. lei

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

DIRECTOR GENERAL,