

**DECIZIA nr 689 din 2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC x SRL in insolventa,**  
cu sediul in Municipiul București, x  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/21.04.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata cu adresa nr. x/19.04.2016, inregistrata sub nr. x/21.04.2016 de catre Administratia Judeteana a Finantelor Publice x cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL in insolventa**, CUI x, prin administratorul judiciar x SRL, CIF x, cu sediul in Municipiul București, x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Tulcea sub nr. x/14.04.2016 îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.02.2016, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/18.02.2016 si comunicate prin posta în data de 14.03.2016 prin care s-au stabilit diferente suplimentare de obligatii fiscale în sumă totală de x lei reprezentand:

- x lei -impozit pe profit;
- x lei -dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA;
- x lei -dobânzi de întârziere aferente TVA;
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA.

De asemenea, societatea contesta masura 1 si masura 2 din dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/18.02.2016 .

Constatând că, în spetă, sunt întrunite conditiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) si alin. (2) lit. a), art. 347 alin. (1) si art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti este investită să solutioneze contestatia formulată de **SC x SRL in insolventa**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice x au efectuat inspectia fiscala generală la **SC x SRL in insolventa** pe perioada 01.01.2010-31.12.2014.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/18.02.2016, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.02.2016, prin care s-au stabilit diferente suplimentare de obligatii fiscale în sumă totală de x lei.

Prin dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/18.02.2016, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina **SC x SRL in insolventa** trei masuri de indeplinit din care sunt contestate urmatoarele masuri:

Masura 1: prin care societatii i se solicita “ de a depune alte declarații fiscale 394” corect completate pentru lunile octombrie 2012. noiembrie 2012, aprilie 2013, iulie 2013, septembrie 2013, iulie 2014, august 2014, septembrie 2014, octombrie 2014, noiembrie 2014 si decembrie 2014, respectand prevederile OPANAF nr.3596/2011”.

Masura 2: prin care societatii i se solicita “de a depune alte declarații recapitulative privind livrarile/achizitiile/prestarile intracomunitare” pentru lunile: decembrie 2011.

ianuarie 2012, august 2012, septembrie 2012, decembrie 2012, ianuarie 2013, iulie 2013, august 2013, aprilie 2014, mai 2014 (declarații recapitulative privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri, cod "390").

**II. Prin contestatia formulata SC x SRL in insolventa sustine urmatoarele:**

In perioada 2010-2014 **SC x SRL** a desfasurat activitati de prelucrare a datelor, administrarea paginilor web si activitati conexe, activitati de tipărire, servicii pregătitoare pentru pretiparire, legatorie si servicii conexe, realizand o cifra de afaceri totala de lei, precum si plati la bugetul de stat si bugetele speciale in suma totala de lei.

In sustinere invoca practica judiciara a CJUE referitoare la limitarea dreptului de deducere a TVA (cauzele C-80/11 si C-142/11, C-285/1, c-324/11).

In ceea ce priveste notiunea de „document justificativ”, contestatara arata ca prevederile art.21 alin. 4 lit. m din Codul Fiscal nu condiționează deductibilitatea de prezentarea anumitor tipuri de documente justificative si/sau de documente justificative intitulate intr-un anumit mod (o astfel de cerința fiind in mod neinspirat precizata numai in normele metodologice aprobate prin H. G. nr. 44/2004, care inasa fata de caracterul lor de norme de interpretare, nu pot adauga condiții diferite sau suplimentare pentru deductibilitatea cheltuielilor fata de cele expres prevăzute in Codul Fiscal).

Contestatara considera ca atat condiția necesității prestațiilor furnizorilor imputati prin RIF, cat si condiția existentei unui contract aferent acestor prestatii sunt indeplinite.

Referitor la limitele dreptului de apreciere reglementat de art.6 din codul de procedura fiscala, respectiv de art.11 alin.(1) din Codul fiscal, societatea precizeaza ca o simpla cercetare la fata locului cu privire la serviciile cuprinse in documentele justificative emise de furnizori ar fi relevant faptul ca au fost executate. Mai mult, conform art. 49 din Codul de Procedura Fiscala mijloacele de proba in cursul inspecției fiscale nu sunt limitate doar la inscrisuri.

In considerarea celor de mai sus si a documentelor analizate rezulta ca baza de date a ANAF cu privire la declarațiile contribuabililor, conține erori.

La considerentele privind lipsa de temeinicie si legalitate a concluziilor din cadrul RIF-ului si din Dispoziția de Masuri cu privire la situatia de fapt fiscala, grevate pe cuprinsul eronat al bazei de date a ANAF, se adauga si considerentele cu privire la regimul juridic al declatiilor 100, 101, 300, 394 si 390 si pe care le susține in continuare si in scopul soluționării contestatiei.

**A.** Societatea precizeaza elementele de nelegalitate si netemeinicie a masurii 1 si masurii 2 din Dispoziția „privind masurile stabilite de organele de inspecție fiscala” nr. x/18.02.2016.

**B.** Cu privire la nelegalitatea si netemeinicia Raportului de Inspecție Fiscala nr. /18.02.2016 si a Deciziei de impunere nr. /18.02.2016, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar in quantum de lei, dobânzile si majorarile de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei:

**1.Referitor la impozitul pe profit**, societatea invocă faptul că la stabilirea diferentei suplimentare de impozit pe profit nu au fost eronat considerate deductibile urmatoarele cheltuieli:

Din decizie si din raportul ce a stat la baza emiterii acesteia rezulta ca diferenta suplimentara de lei a fost stabilita in mod eronat intrucat nu au fost considerate cheltuieli deductibile sumele plătite de subscrisa către urmatoarele societati:

**a) societatea x si y**- in valoare de x lei.

Nu poate fi de acord cu constatările raportului de inspecție fiscala in ceea ce privește nerecunoasterea drept cheltuieli deductibile a cheltuielilor de mai sus, pentru urmatoarele considerente:

-toate cheltuielile respective au fost efectuate in mod real, aspect rezultând din documentele justificative prezentate, asa cum au fost explicate in notele explicative transmise, atașat ca Anexa nr. 2 la Contestatie,

-au la baza contracte de prestări servicii;

-au fost emise facturi fiscale cu respectarea condițiilor instituite de art.155 din Codul fiscal care pentru considerentele exprimate in Secțiunea V de mai sus au valoare de document justificativ in sensul Legii nr. 82/1991 si al prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) si m) din Codul Fiscal, explicate deopotrivă in Secțiunea V de mai sus, explicații care ar trebui retinute ca pertinente si concludente in raport cu argumentele invocate de către inspectorii fiscali cu ocazia analizarii Notelor explicative;

-au fost cheltuieli care au participat in mod direct la realizarea de venituri, conducând la creșterea cifrei de afaceri.

Referitor la afirmația organului de inspecție fiscală potrivit careia SC X SRL nu a prezentat situații de lucrări, care sa cuprinda detalierea serviciilor executate, prețul pentru fiecare serviciu realizat precum si detalierea de calcul si valoare/servicii, care au stat la baza întocmirii facturilor fiscale precizeaza ca prin prisma contractului intre parti si a angajamentelor asumate intre parteneri, in conformitate cu prevederile Codului Civil acceptarea prestatiei de către beneficiar se poate considera ca fiind facuta in baza contractului si a facturii.

Cu privire la realitatea prestațiilor furnizorilor amintiți mai sus, trebuie avut in vedere faptul ca insasi AJFP Tulcea nu a avut obiecțiuni cu privire la realitatea veniturilor realizate cu suportul care include cheltuielile efectuate de partenerii amintiti.

**b) PFA x**

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC X SRL servicii IT, inregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii, dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor înscrise in facturi), inspectorii ANAF au considerat suma totala de x lei (compusa din suma de x lei, suma de x lei si x lei) ca fiind nedeductibila fiscal. Desi organele de inspecție fiscală au obligația de a stabili starea reala a unei tranzacții si de a documenta ferm incadrările făcute, inspectorii ANAF si-au fundamentat raționamentele doar pe baza propriilor supoziții.

Societatea arata ca a realizat venituri din servicii care se bazeaza intr-o proporție foarte mare pe utilizarea calculatoarelor, inclusiv a programelor informatice care deservesc scopului economic stabilit de entitate. In notele explicative transmise sustine ca a atașat devizele care au stat la baza facturilor transmise de PFA x, dar acestea au fost ignorate de organul de inspecție cu precizarea ca din continutul acestora nu rezulta modul de calcul al valorilor totale, precum si faptul ca devizele nu sunt semnate de beneficiar. Societatea contestatara precizeaza ca actul bilateral semnat de parti (contractul) nu presupune opinia unui alt tert (in cazul de fata ANAF), iar acceptarea lucrării a fost facuta de beneficiarul SC X SRL nu prin documente întocmite formal, ci prin realitatea prestatiei efectuate. In consecința, nu este de acord cu opinia organului ANAF care se subroga forțat atributiunilor societatii in calitate de beneficiar, neaducand vreo dovada in sensul nerealizării si nerealității prestatiei.

**c) x SRL**- pentru cheltuiala considerata nedeductibila suma totala de x lei ( compusa din sumele x lei si x lei) si suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru **SC X SRL** servicii hoteliere in baza unui contract cadru pentru urmatoarele motive : facturile nu erau insotite de rapoarte, situații devize din care sa rezulte necesitatea si oportunitatea serviciilor prestate, documente din care sa rezulte ce evenimente s-au desfasurat si ca aceste servicii au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

In notele explicative transmise a atașat devizele care au stat la baza facturilor transmise de x SRL, indicând faptul ca aceste devize exista in dosarul fiecărei luni din perioada supusa controlului fiscal.

Concluzia organului de inspecție a fost "ca nu s-au prezentat documente din care sa rezulte necesitatea si oportunitatea efectuării acestor servicii pentru activitatea desfasurată". Critica adusa acestui gen de exprimare, precum si constatările abuzive făcute de organele ANAF, consta in aceea ca nu exista o reglementare legala (lege, OUG, OMFP, etc.) care sa prevada un anumit model standardizat de document in care sa se justifice necesitatea si oportunitatea unor decizii de afaceri. Totodata, hotararile economice care sunt luate de către un administrator sau alte organe de conducere ale unei entitati in desfasurarea raționala a unei idei de afaceri pot fi verificate doar sub aspectul îndeplinirii aceluia act economic. Insa si cifra de afaceri realizata de **SC X SRL** si cresterea acesteia arata indubitabil faptul ca deciziile economice adoptate, scrise sau nescrise, dar realizate integral au condus la o dezvoltare puternica a societatii in ani de plina criza economica.

Tot in relația contractuală cu SC X SRL a fost considerata cheltuiala nedeductibila si suma de x lei, înregistrata ca urmare a derulării contractului nr.x/31.03.2011, caz in care aduce aceleasi critici.

**d) PFA x** – pentru suma nedeductibila fiscal de x lei;

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru **SC X SRL** servicii IT, înregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii, dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor înscrise in facturi), inspectorii ANAF au considerat suma ca fiind nedeductibila fiscal.

In notele explicative transmise s-a explicat clar ca prestatia respectiva este de tip abonament si nu necesita un desfasurator al lucrărilor efectuate.

De altfel, in sensul susținerilor societatii Curtea de Justiție a Uniunii Europene a dat pe 3 septembrie o hotărâre în cauza Asparuhovo Lake Investment Company din Bulgaria versus Agenția Națională a Veniturilor Publice din Vama, aceeași țară. Cererea de decizie preliminară privea interpretarea Directivei TVA cu privire la deducerea TVA care a fost aplicată pentru achiziția de servicii de consultanță pe bază de abonament.

In ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

**e) Cabinet de avocat x** - in suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru **SC XSRL** servicii juridice, inregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii, dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), inspectorii ANAF au considerat suma ca fiind nedeductibila fiscal, conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul Fiscal, nu condiționează deductibilitatea de prezentarea anumitor tipuri de documente justificative si/sau de documente justificative intitulate intr-un anumit mod (o astfel de cerința fiind in mod neinspirat precizata numai in normele metodologice aprobate prin H. G. nr. 44/2004 care in sa fata de caracterul lor de norme de interpretare, nu pot adauga condiții diferite sau suplimentare pentru deductibilitatea cheltuielilor fata de cele expres prevăzute in Codul Fiscal).

Astfel ori de cate ori exista un in scris sau un set de in scrisuri care individual sau impreuna conțin toate informațiile esentiale ale unui "document justificativ" asa cum este definit de art. 6 din Legea nr. 82/1991, deductibilitatea cheltuielii atat din punct de vedere al impozitului pe profit cat si din punct de vedere al TVA trebuie acordata. O cheltuiala care finalmente a determinat un venit asa cum impune art. 19 din Codul Fiscal (si cum este cazul cheltuielilor SC X SRL cu furnizorii imputati prin RIF) nu poate fi considerata nedeductibila pentru simplul motiv ca documentul justificativ care a stat la baza înregistrării acestei cheltuieli nu se numește "Situatie de Lucrări" sau "Raport de Lucru",

Fisa de timpi” cata vreme exista un alt in scris sau set de in scrisuri care individual sau impreuna descriu cheltuiala inregistrata in contabilitate.

**f) Societatea Civila Profesionala de Avocati x**, precum si alti furnizori de servicii juridice – suma totala de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC X SRL servicii juridice, înregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii. dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), inspectorii au considerat ca fiind nedeductibile fiscal urmatoarele sume: x lei. aferent anului 2011, pentru facturi emise de către x - cabinet de avocat, x - cabinet de avocat, suma de x lei, suma de x pentru facturi emise de către SCPA x, precum si suma de x lei (regăsită in pagina 25 din RIF, fara detalii clare referitoare la emitent), suma de x lei (regăsită in pagina 29 din RIF, fara detalii clare referitoare la emitent), suma de x lei (regăsită in pagina 33 din RIF fara detalii clare referitoare la emitent), considerandu-se ca au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (1) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

**g) x SRL x** – in suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC XSRL servicii reprezentând redecorare clădire de birouri, considerata drept cheltuiala nedeductibila deoarece a fost facuta pentru un spațiu care nu avea toate autorizațiile la zi. Contestatara considera ca existenta avizelor sau a autorizațiilor beneficiarului nu este una dintre condițiile de nedeductibilitate a cheltuielii.

**h) x SA** – in suma de x lei

Potrivit actului de control SC X SRL a achiziționat obiecte de inventar care sunt exploatate de către angajați, facand parte din masurile de creștere a confortului si a siguranței personalului, fiind aferente condițiilor de munca impuse prin Codul Muncii, ce au fost considerate ca fiind nedeductibile, invocandu-se faptul ca” *nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste achiziții sunt aferente realizarii de venituri impozabile*”.

Codul Muncii impune condiții decente de lucru, existenta unui loc in care angajații sa poata lua masa, dotat corespunzător cu aragaz, cuptor cu microunde, frigider si mașina de spalat, facand parte din condițiile normale de munca si viata, iar fiecare dintre cheltuielile respective identificate in RIF au la baza prestatii al căror rezultat au generat venituri substanțiale declarate de către SC X SRL in conformitate cu obligațiile sale legale si care au fost luate in calcul la stabilirea impozitului pe profit.

Societatea arata ca nu exista un model de formular prin care o anume cheltuiala sa fie identificata in mod distinct in venitul realizat. Faptul ca întregul ansamblu de cheltuieli economice concura la realizarea de venituri este probat in cazul de fata cu cifra de afaceri raportata de către contribuabil.

**i) x SRL** – in suma de lei (compusa din suma de x lei + x lei + x lei)

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC X SRL servicii de consultanta, ce au fost considerate nedeductibile din considerente pur formale (in devize nu sunt trecute in mod explicit tipurile de servicii prestate, desi sunt de devize de lucrări si rapoarte de activitate), considerandu-se ca au fost incalcate prevederile art. 21 alin. (1) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Un alt considerent pentru care organul fiscal a încadrat ca nedeductibila cheltuiala efectuata, este motivat de faptul ca nu s-au analizat actele adiționale la contractul dintre parti, desi acestea exista si au fost comunicate.

**j) x S.A.** – in suma totala de x lei (compusa din: x lei + x lei + x lei + x lei + x lei)

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC X SRL servicii informatice de mentenanta, inregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii. dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), inspectorii ANAF au considerat suma totala ca fiind nedeductibila fiscal. Justificarea avuta

in vedere de organul fiscal a constat intr-o raportare la un articol din contractul dintre parti, opozabil doar partenerilor, nu si unui tert. In notele explicative transmise s-a explicat clar ca prestatia respectiva este tip abonament si nu necesita un desfasurator al lucrărilor efectuate.

De altfel, in sensul susținerilor noastre CJUE a dat pe septembrie o hotărâre în cauza Asparuhovo Lake Investment Company din Bulgaria versus Agenția Națională a Veniturilor Publice din Varna, aceeași țară. Cererea de decizie preliminară privea interpretarea Directivei TVA cu privire la deducerea TVA care a fost aplicată pentru achiziția de servicii de consultanță pe bază de abonament.

In ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

**k) Cabinet de avocat x** – in suma totala de x lei (compusa din: x lei + x lei + x lei +x lei)

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru societatea contestatara servicii juridice, care din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), au fost considerate ca fiind nedeductibile fiscal. Un alt motiv invocat de către organul de inspecție este legat de faptul ca CUI-ul cabinetului de avocat a fost emis abia in data de 07.07.2010, fapt care a condus la concluzia ca înțelegerea între parti (contractul nr. 01/02.06.2010) incheiata inainte de a fi codul fiscal atribuit, genereaza nedeductibilitatea sumelor, chiar daca facturile fiscale sunt emise dupa data atribuirii CUI-ului.

Acest mod de analiza este indepartat de hotararile CUEJ care obliga analizarea condițiilor de fond. îndeplinirea efectiva a acestora, si nu in mod obligatoriu respectarea condițiilor de forma conduc la retratarea unei tranzactii.

Articolul 21 alin. (4) lit. m) din Codul Fiscal impune necesitatea justificarii prestarii in scopul activitatii desfasurate, dar nu condiționează deductibilitatea de prezentarea anumitor tipuri de documente justificative si/sau de documente justificative intitulate intr-un anumit mod (o astfel de cerința fiind in mod neinspirat precizata numai in normele metodologice aprobate prin H. G. nr. 44/2004, care inasa fata de caracterul lor de norme de interpretare, nu pot adauga condiții diferite sau suplimentare pentru deductibilitatea cheltuielilor fata de cele expres prevăzute in Codul Fiscal).

Astfel ori de cate ori exista un in scris sau un set de in scrisuri care individual sau impreuna conțin toate informațiile esențiale ale unui "document justificativ" asa cum este definit de art. 6 din Legea nr. 82/1991, deductibilitatea cheltuielii atat din punct de vedere al impozitului pe profit cat si din punct de vedere al TVA trebuie acordata.

O cheltuiala care finalmente a determinat un venit asa cum impune art. 19 din Codul Fiscal si cum este cazul cheltuielilor SC X SRL cu furnizorii imputati prin RIF nu poate fi considerata nedeductibila pentru simplul motiv ca documentul justificativ care a stat la baza inregistrarii acestei cheltuieli nu se numește "Situatie de Lucrări" sau "Raport de Lucru", " Fisa de timpi" cata vreme exista un alt in scris sau set de in scrisuri care individual sau impreuna descriu cheltuiala înregistrata in contabilitate.

**l) x SRL** –in suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru societate servicii logistice conform contract x/01.10.2010 si contract x/14.09.2010, înregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii, dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor in scrise in facturi), inspectorii ANAF au considerat ca fiind nedeductibila fiscal, considerandu-se ca au fost incalcate prevederole art. 21 alin. (l) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal. Precizeaza faptul ca atașat notelor explicative au fost

transmise devizele si situatiile de lucrări, dar aprecierea organului fiscal a fost de respingere a acestor dovezi de realitate a prestațiilor, pe considerente nesustinite legal.

**m) x SRL** – x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru societatea contestatara servicii privind realizarea unui plan de afaceri, conform contract x/22.05.2010, dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul ai sumelor inscrise in facturi), inspectorii ANAF au considerat ca fiind nedeductibila fiscal conform art. 21 alin. (1) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Precizam faptul ca atașat notelor explicative au fost transmise detaliile relației contractuale, dar aprecierea organului fiscal a fost de respingere a acestor dovezi, pe considerente nesustinite legal.

**n) x SRL** – suma de x lei

Potrivit actului de control aceasta a prestat pentru SC X SRL servicii IT, înregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii. dar din considerente pur formale (factura este prezentata in copie, nu sunt devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), a fost considerata ca fiind nedeductibila fiscal.

In notele explicative transmise s-a explicat in ce a constat prestatia respectiva, prezentandu-se si inscrisuri doveditoare. Astfel ori de cate ori exista un inscris sau un set de inscrisuri care individual sau impreuna conțin toate informațiile esențiale ale unui "document justificativ" asa cum este definit de art. 6 din Legea nr. 82/1991 deductibilitatea cheltuielii atat din punct de vedere al impozitului pe profit cat si din punct de vedere al TVA trebuie acordata. O cheltuiala care finalmente a determinat un venit asa cum impune art. 19 din Codul Fiscal (si cum este cazul cheltuielilor SC X SRL cu furnizorii imputati prin Raportul de Inspecție Fiscala) nu poate fi considerata nedeductibila pentru simplul motiv ca documentul justificativ care a stat la baza înregistrării acestei cheltuieli nu se numește "Situatie de Lucrări" sau "Raport de Lucru", " Fisa de timp" cata vreme exista un alt inscris sau set de inscrisuri care individual sau impreuna descriu cheltuiala inregistrata in contabilitate.

**o) x SRL** – x lei ( compusa din x lei + x lei )

Potrivit actului de control, societatea a prestat pentru SC X SRL servicii reprezentând c/v cicluri de imprimare, cicluri anvelopare si prestări servicii intretinere si reparații echipamente. In opinia organului fiscal, aceasta cheltuiala in quantum total de x lei a fost considerata nedeductibila deoarece a fost facuta fara a prezenta devize de lucrări, situatii care sa lamureasca tipul de prestatie efectuat, tariful orar, etc.

Atașat notelor explicative trimise, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție devize si alte inscrisuri cu forța probanta, care nu au fost luate in calcul de către inspectorii ANAF pentru motive nesustinite legal.

O cheltuiala care finalmente a determinat un venit asa cum impune art. 19 din Codul Fiscal (si cum este cazul cheltuielilor SC X SRL cu furnizorii imputati prin Raportul de Inspecție Fiscala nu poate fi considerata nedeductibila pentru simplul motiv ca documentul justificativ care a stat la baza înregistrării acestei cheltuieli nu se numește "Situatie de Lucrări" sau "Raport de Lucru", " Fisa de timp" cata vreme exista un alt inscris sau set de inscrisuri care individual sau impreuna descriu cheltuiala înregistrata in contabilitate.

**p) x SRL** – suma de x lei

Potrivit actului de control, societatea a prestat servicii reprezentând c/v revizie echipamente electrice mecanice parțial, revizie ghilotona electrica. In opinia organului fiscal, cheltuiala a fost considerata nedeductibila deoarece a fost facuta fara a prezenta devize de lucrări, situatii care sa lamureasca tipul de prestatie efectuat, tariful orar, etc.

Atașat notelor explicative trimise, societatea contestatara sustine ca a pus la dispoziția organelor de inspecție devize si alte inscrisuri cu forța probanta, care nu au fost luate in calcul de către inspectorii ANAF pentru motive nesustinite legal.

**q) x SRL** - suma totala de x lei (compusa din x lei si x lei)

Potrivit actului de control, societatea a prestat pentru SC X SRL servicii reprezentând cicluri de imprimare, cicluri de anvelopare, in temeiul contractului dintre parti (nr. x/01.06.2011) si servicii de prestări servicii intretinere echipamente. In opinia organului fiscal, cheltuiala a fost considerata nedeductibila deoarece a fost facuta fara a prezenta devize de lucrări, situatii care sa lamureasca tipul de prestatie efectuat, tariful orar, etc.

Atașat notelor explicative trimise, societatea sustine ca a pus la dispoziția organelor de inspecție devize si alte inscrisuri cu forța probanta, care nu au fost luate in calcul de către inspectorii ANAF pentru motive nesustinite legal.

**r) x SRL** – suma de x lei ( compusa din x lei + x lei)

Potrivit actului de control, societatea a prestat servicii reprezentând recrutare de personal. In opinia organului fiscal, cheltuiala in quantum total de x lei a fost considerata nedeductibila deoarece a fost facuta fara a prezenta devize de lucrări, situatii care sa lamureasca tipul de prestatie efectuat, tariful orar, etc.

Atașat notelor explicative trimise, societatea arata ca a pus la dispoziția organelor de inspecție devize si alte inscrisuri cu forța probanta, care nu au fost luate in calcul de către inspectorii ANAF pentru motive nesustinite legal.

**s) x** – suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC X SRL servicii de consultant recrutare personal, inregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii, dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), inspectorii au considerat ca fiind nedeductibila fiscal.

La notele explicative au fost atașate devizele si rapoartele care insotesc documentația fiscală, dar nu au fost luate in calcul de către organele de inspecție, desi aveau obligatia de a documenta incadrările efectuate.

**t) x SRL**- in suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat servicii de consultant software si implementare produs, înregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii. dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), inspectorii au considerat suma ca fiind nedeductibila fiscal.

La notele explicative au fost atașate devizele si rapoartele care insotesc documentația fiscală, dar nu au fost luate in calcul de către organele de inspecție.

Desi organele de inspecție fiscală au obligația de a stabili starea reala a unei tranzactii si de a documenta ferm incadrările făcute, inspectorii ANAF si-au fundamentat raționamentele doar pe baza propriilor supoziții.

**u) x PFA** – in suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC X SRL servicii de consultanta in quantum de x lei. Desi organele de inspecție fiscală au obligația de a stabili starea reala a unei tranzactii si de a documenta ferm incadrările făcute, inspectorii nu au avut in vedere faptul ca a fost emis document de stornare, astfel incat suma de x lei nu a avut nicio influenta asupra contului de profit si pierdere.

Dovezile care confirma realitatea înregistrărilor contabile se regăsesc atașate notelor explicative transmise organelor de inspecție fiscală.

**v) x PFA** – in suma totala de x lei (compusa din suma de x lei + x lei)

Potrivit actului de control acesta a prestat pentru SC X SRL servicii IT, înregistrate corespunzător in evidentele contabile ale societatii, dar din considerente pur formale (nu sunt insotite de devize de lucrări, cantitatile lunare precum si tarifarea unitara/serviciu din care sa rezulte modul de calcul al sumelor inscrise in facturi), inspectorii ANAF au considerat suma totala de x lei ca fiind nedeductibila fiscal pe baza unor raționamentele doar pe baza propriilor supoziții.



**w) x SRL** – în suma de x lei

Potrivit actului de control acesta a prestat servicii de consultanță, dar din considerente pur formale (nu sunt însoțite de devize de lucrări, cantitățile lunare precum și tarifarea unitară/serviciu din care să rezulte modul de calcul al sumelor înscrise în facturi), inspectorii ANAF au considerat suma ca fiind nedeductibilă fiscal.

Deși organele de inspecție fiscală au obligația de a stabili starea reală a unei tranzacții și de a documenta ferm încadrările făcute, inspectorii și-au fundamentat raționamentele doar pe baza propriilor supoziții.

**x) Cheltuieli de deplasare** - în suma de x lei

Potrivit actului de control SC X SRL a efectuat în perioada analizată cheltuieli de deplasare/ delegare în cuantum total de x lei, cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către organul de inspecție fiscală.

Deși organele de inspecție fiscală au obligația de a stabili starea reală a unei tranzacții și de a documenta ferm încadrările făcute, inspectorii ANAF și-au fundamentat raționamentele doar pe baza propriilor supoziții.

În susținerea capetelor de cerere mai sus menționate, societatea contestată invocă prevederile art. 6, art. 7 și art. 49 din Codul de Procedură Fiscală.

**y) x SRL** - suma totală de x lei

Reprezintă cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a ajustării cheltuielilor privind prestarea de servicii înregistrată în baza facturilor emise de partea afiliată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2) lit. d) din Legea 571/2003, calculate în baza aplicării prețurilor de transfer.

Scopul unei documentații de prețuri de transfer este de a testa prețurile de transfer (prețuri controlate) prin raportarea la prețuri de piață (prețuri necontrolate), care ar fi fost stabilite în aceleași condiții, dacă între participanții la tranzacție nu ar fi existat o relație de afiliere. Prin urmare, evaluarea conformării prețurilor de transfer la prețuri de piață presupune o comparație între prețurile de transfer și prețuri de piață. Aplicarea principiului lungimii de braț presupune o comparație între condițiile în care se desfășoară tranzacția controlată și condițiile în care se desfășoară tranzacții necontrolate.

Necesitatea efectuării acestei comparații conduce la realizarea unei analize comparative, care să ia în considerare atributele tranzacțiilor care pot avea un impact semnificativ asupra prețului.

Aceste atribute poartă denumirea de factori de comparabilitate și se referă la: caracteristicile bunurilor, strategia de afaceri, termenii contractuali, analiza funcțiilor/riscurilor/activelor și circumstanțele economice.

Analiza comparativă presupune examinarea factorilor de comparabilitate în mod dual - atât pentru tranzacția controlată, cât și pentru tranzacțiile necontrolate în vederea evaluării comparabilității dintre acestea. Pentru ca analiza comparativă să fie utilă, caracteristicile economice ale tranzacțiilor comparate (tranzacția controlată, pe de o parte și tranzacțiile necontrolate, pe de altă parte) trebuie să fie suficient de comparabile.

A fi suficient de comparabile înseamnă:

- Nu există diferențe semnificative între tranzacția controlată și tranzacțiile necontrolate,
- Ajustările de comparabilitate pot fi realizate cu un grad ridicat de acuratețe care să asigure un grad suficient de comparabilitate .

În practică analiza de comparabilitate presupune identificarea și evaluarea factorilor de comparabilitate pentru tranzacția supusă analizei. Ulterior, în baza evaluării acestor factori de comparabilitate se stabilește profilul tranzacțiilor considerate suficient de comparabile, se identifică tranzacții potențial comparabile și se efectuează ajustări de comparabilitate, în cazul în care sunt necesare, pentru a asigura un grad suficient de comparabilitate.

Capitolul III din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, cea mai recentă ediție (iulie 2010), menționate în continuare drept Ghidul OCDE este dedicat în întregime analizei de

comparabilitate, ceea ce subliniază importanța asigurării unei comparabilități între tranzacția controlată (tranzacția dintre societăți afiliate) și tranzacții necontrolate (tranzacții întreprinse de societăți independente).

Paragraful 3.4 din Ghidul OCDE prevede un proces recomandat în vederea asigurării comparabilității între tranzacția controlată și tranzacțiile necontrolate:

- Identificarea perioadei analizate,
- înțelegerea contextului în care activează societatea verificată

- înțelegerea tranzacțiilor intra-grup pe baza analizei funcționale pentru a alege societatea testată, metoda de preturi de transfer adecvată, indicatorul economic o financiar și factorii de comparabilitate care vor fi luați în considerare, iv. Revizuirea comparabilelor interne, dacă există,

-Identificarea surselor de informații pentru tranzacții comparabile externe, dacă este cazul,

-Determinarea metodei adecvate de preturi de transfer și a indicatorului economico-financiar adecvat.

-Identificarea de societăți independente potențial comparabile.

-Realizarea de ajustări de comparabilitate. dacă este cazul.

-Determinarea intervalului de comparabilitate și interpretarea rezultatelor.

Selecția celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer depinde de disponibilitatea informațiilor de încredere pentru aplicarea acestora și în mod deosebit de disponibilitatea informațiilor privind tranzacții comparabile. Notele explicative elaborate de Secretariatul OCDE în completarea Ghidului OCDE prevăd o ierarhizare a metodelor de preturi de transfer. în sensul prevalenței aplicării metodelor tradiționale (metoda comparării prețurilor, metoda cost plus și metoda prețului de revânzare) asupra metodelor tranzacționale (metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului).

De asemenea, în cazul în care se poate aplica metoda comparării prețurilor, această metodă este preferată. Când una dintre părțile participante la tranzacție îndeplinește funcții care pot face obiectul unui studiu de comparabilitate (în sensul disponibilității de informații privind tranzacții comparabile efectuate de entități independente) și care nu implică o contribuție unică, valoroasă (cum ar fi punerea la dispoziție a unui activ intangibil unic), atunci sunt preferate metodele care compară marjele de profit (fie marja brută, fie marja netă), respectiv metoda prețului de revânzare, metoda cost plus sau metoda marjei nete.

Atunci când este posibilă identificarea de tranzacții comparabile necontrolate (tranzacții comparabile cu societăți independente) metoda comparării prețurilor este cea mai directă și mai relevantă metodă pentru a stabili respectarea principiului prețului de piață. În aceste cazuri, metoda comparării prețurilor este preferată față de oricare din celelalte metode.

În vederea testării prețurilor de transfer s-a aplicat metoda marjei nete pentru toate tranzacțiile menționate în cadrul secțiunii anterioare, pentru care nu s-au identificat tranzacții comparabile interne (precum închiriere de spațiu, achiziție de servicii suport, furnizare de servicii informatice). Pentru tranzacția care a vizat achiziția de servicii de întreținere și reparații de la Promotional s-a aplicat metoda comparării prețurilor pe fondul identificării de tranzacții comparabile interne.

La alineatul 29 din normele de aplicare ale articolului 11 din Codul fiscal se definește modalitatea de aplicare a metodei marjei nete.

În vederea aplicării metodei marjei nete a fost realizată o comparație a profitabilității societății testate și a altor societăți care au același obiect de activitate, sunt similare prin prisma dimensiunii și puterii de negociere cu clienții lor, îndeplinesc aceleași funcții, se expun la aceleași riscuri și au aceeași bază de active.

În general, entitatea testată este entitatea pentru care se calculează indicatorii de profitabilitate în cazul aplicării unei metode tradiționale precum cost plus sau în cazul aplicării metodei marjei nete.

În cazul de față pentru realizarea studiilor de comparabilitate am ales X în calitate de prestator al serviciilor, ca entitate testată.

Profitabilitatea a fost stabilită prin calcularea unui indicator de profit, în baza aceluiași elemente de venit și cost, atât pentru societatea testată, cât și pentru societățile independente la care ne-am raportat. Metoda marjei nete presupune raportarea rezultatului operațional câștigat de societatea testată la o bază de cost adecvată. Alegerea bazei de cost reflectă profilul funcțional al societății și alocarea funcțiilor și riscurilor între participanții la tranzacție.

În același timp, numitorul la care se raportează rezultatul operațional ar trebui să fie independent de tranzacțiile controlate pentru a permite raportarea obiectivă la principiul lungimii de braț.

În aceste condiții societatea considera nejustificată retratarea ca și cheltuieli nedeductibile a sumei de x lei, deoarece prin ajustări proprii SC X SRL a respectat reglementările legale referitoare la tranzacțiile cu parti afiliate.

**z) x SRL** - suma totală de x lei (compusă din x lei și x lei)

Organele de inspecție fiscală au stabilit aceste cheltuieli drept nedeductibile ca urmare a ajustării cheltuielilor privind prestarea de servicii înregistrată în baza facturilor emise de partea afiliată, în conformitate cu prevederile art. 11 alin. 2) lit. d) din Legea 571/2003, calculate în baza aplicării preturilor de transfer.

Contestatarea arată că a avut cu SC x SRL vânzări reciproce de materiale (consumabile) și mijloace fixe, flux motivat de faptul că x asigură către terți activitatea de întreținere și reparații de echipamente similare cu cele pe care le operează x. Inițial, între cele două entități au fost încheiate contracte de întreținere și reparații, descrise în secțiunea 6.3. pagina 45 din documentația anexată.

Ulterior, s-a renunțat la colaborarea sub formă de contract, iar X a achiziționat doar piese de schimb pentru echipamentele sale. x a vândut materiale către x, iar x a vândut la rândul său materiale către x.

Societățile x și xl nu au vândut către terți, în perioada analizată, bunuri similare cu cele care au făcut obiectul transferurilor în tranzacțiile controlate (intra-grup). X a realizat vânzări de echipamente către terți neafiliați, în mod izolat, în timp ce x a prestat servicii ce au înglobat și furnizarea de piese, fără a trata vânzarea pieselor ca fiind o operațiune distinctă.

SC x SRL a oferit servicii de închiriere, întreținere și reparații a echipamentelor în beneficiul X. x asigură instalare, întreținere și reparații pentru echipamente poștale și de corespondență, atât pentru X, cât și pentru terți neafiliați (precum societăți care oferă servicii poștale, curierat, etc.).

În anii 2011 și 2012 a asigurat și închiriere de echipamente către X, iar în anii 2010-2013-2014 a asigurat doar întreținere și reparații, în raport cu clienții săi, x achiziționează diverse tehnologii, asigură instalarea și închirierea acestora, asigură consumabilele, piesele de schimb și servicii în perioada post-garanție.

x a colaborat cu clienții sub diverse forme, cea mai frecventă fiind pe bază de contracte lunare (în care sunt incluse piesele de schimb, manopera pentru servicii, intervenția/deplasarea pentru un anumit volum de lucru). Volumul lunar se stabilește în funcție de numărul de plicuri procesate, numărul de coli tipărite, etc. iar contractul are în vedere stabilirea prețului pe unitate (denumită click).

Din informațiile furnizate de reprezentanții societății. X nu a furnizat servicii informatice comparabile cu cele furnizate către x către alți clienți neafiliați. În absența unor tranzacții comparabile interne, verificarea prețurilor de transfer poate fi efectuată doar prin raportare la câștigul X atribuibil tranzacției analizate la câștigul înregistrat de terți neafiliați.

În aceste condiții considerăm nejustificată retratarea ca și cheltuieli nedeductibile a sumei de x lei, deoarece prin ajustări proprii SC X SRL a respectat reglementările legale referitoare la tranzacțiile cu parti afiliate.

Societatea contestată considera relevant faptul că în cazul societății verificate, inspectorii fiscali nu contestă realitatea fizică a lucrărilor executate și nici faptul că aceasta

a obtinut venituri de pe urma acestor prestații. In acest sens in Raportul de Inspecție Fiscala inspectorii nu mentioneaza ca prestatiile nu au fost realizate, ci doar ca forma documentelor justificative nu este agreata de domniile lor. Societatea arata ca prin lipsa mențiunilor legate de nerealizarea prestațiilor indicate mai sus, inspectorii fiscali recunosc suficienta facturilor in scopul deductibilității cheltuielilor cu prestările de servicii.

Același tratament si aceeași valoare probatorie cu privire la realitatea operațiunilor ar fi trebuit acordata si facturilor emise de către toti furnizorii imputati prin Raportul de Inspecție Fiscala.

Cu solicitarea de a se retine ca **pretul** si nu costul **reprezintă baza de impozitare** atat pentru impozitul pe profit cat si pentru TVA, conform explicațiilor de mai jos, trebuie avute in vedere urmatoarele argumente legale pentru care in cazul tranzacțiilor intre persoane juridice care nu se afla in relații de afiliere, acestea pot determina liber atat valoarea prețului cat si configurația sa respectiv (elementele si denumirea elementelor ce compun prețul unei prestatii intre persoanele juridice):

Art. 1169 din Codul Civil conform caruia „*părțile sunt libere sa incheie orice contracte si sa determine continutul acestora*” care reglementează libertatea contractuala si implicit libertatea stabilirii prețului Contractului. In acest sens va rugam sa aveți in vedere faptul, ca fata de prevederile art. 3 din Codul Civil in prezent prevederile Codului Civil sunt aplicabile si in raporturile juridice dintre societati;

Art. 4 alin 1 al Legii nr. 21/1996 a Concurenței, conform caruia “*preturile produselor si tarifele serviciilor si lucrărilor se determina in mod liber prin concurenta, pe baza cererii si ofertei*”;

Art. 45 — Libertatea Economica - din Constitutia României conform caruia “*Accesul liber al persoanei la o activitate economica, libera inițiativa si exercitarea acestora in condițiile legii sunt garantate.*”

Art. 135 - Economia - din Constitutia României conform caruia:

„ (1) *Economia României este economie de piața, bazata pe libera initiativa si concurenta.*

(2) *Statul trebuie sa asigure: a) libertatea comerțului...*”.

Refuzul de a stabili deductibilitatea unei cheltuieli pe considerentul ca prețul sau este compus din anumite elemente, pe care organul fiscal in mod arbitrar nu le recunoaște, contravine principiilor explicate anterior si care stau la baza unei piețe libere si mai cu seama contravine Deciziilor CJUE comentate mai sus in Secțiunea IV.

In ceea ce privește baza de impozitare atat pentru impozitul pe profit cat si pentru TVA , societatea considera ca baza de impozitare este reprezentata de pretul liber stabilit de către parti, indiferent de configuratia acestuia si indiferent de valoarea cheltuielilor înregistrate de către prestator in vederea realizarii prestației.

Ca regula generala, Codul fiscal prevede ca baza de impozitare pentru TVA (si implicit valoarea la care prestatorul serviciului si/sau furnizorul bunului livrat va emite factura fiscala) este reprezentata de «*tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmează a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui teri, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni*» - art. 125<sup>1</sup> alin (1) pct. 5 si art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal.

Singurele excepții de la aceasta regula sunt cele reglementate in mod explicit de art. 137 alin.1( ) lit. b) si urmatoarele si respectiv de art. 138 din Codul Fiscal, niciunele dintre aceste ipoteze nefiind aplicabile in cauza. Cu privire la luarea in considerare a costului unei prestatii pentru a stabili baza de impozitare o astfel de operațiune nu poate fi aplicata decât in cazul persoanelor afiliate *si chiar si in cazul acestora numai daca pentru prestatiile in cauza nu poate fi determinat un pret de piața (conform art. 11 alin. 2 din Codul Fiscal).*

Intre SC X SRL si entitățile enumerate mai sus nu exista relații de afiliere ( cu doua excepții tratate distinct) si deci modalitatea de stabilire a bazei de impozitare nu poate fi alta decât cea reglementata de art. 137 alin.(1) lit. a) citat mai sus care tine cont exclusiv de valoarea prețului subiectiv stabilit intre părțile Contractului.

In același sens și într-o manieră cu atât mai explicită legiuitorul comunitar a statuat prin Directiva nr. 2006/112/CE ca: «Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.» - *art. 1 alin 2 din Directiva.*

Ca regula generală în materie de TVA «baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un tert, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.» - art. 73 din Directiva care practic are același conținut ca și 125<sup>1</sup> alin (1) pct. 5 și art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul Fiscal Român.

Ca și în dreptul intern român, cu excepția situației în care tranzacția are loc între persoane afiliate, Directiva nu conține nicio restricție cu privire la valoarea efectivă a prețului stabilit în mod liber de către părți în temeiul principiului libertății pieței comune.

«*Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții a)... în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6*» - art. 178 alin., 1 lit. a din Directiva care practic are același conținut ca și art. 146 din Codul Fiscal Român, iar condițiile de emisie a facturii reglementate de Titlu! XI Cap 3 secțiunile 3-6 din Directiva sunt aproape identice cu cele stabilite de art. 155 și următoarele din Codul Fiscal Român.

Pe baza prevederilor Directivei nr. 2006/112/CE citate mai sus. Curtea de Justiție a Comunităților Europene a stabilit cu titlu de principiu și în mod obligatoriu următoarele reguli în ceea ce privește regimul TVA: «...din articolul 1 alineatul (2) și din articolul 73 din Directiva TVA rezultă că principiul sistemului comun privind TVA-ul constă în aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul acestora și că baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contraprestarea obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizorul bunurilor sau de către prestatorul serviciilor pentru operațiunile vizate din partea clientului sau a unui tert» - paragraf 20; Art. 1 alin 2 și respectiv art. 73 reprezintă expresia unui «principiu fundamental al Directivei TVA. potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestarea primită efectiv» - paragraful 21 — Cauza C-588/10;

«De asemenea, din jurisprudența rezultă că *masurile de natură să evite fraudă și evaziunea fiscală nu pot în principiu să deroge de la respectarea bazei de impozitare în scopuri de TVA decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific.*

Astfel, acestea trebuie să afecteze cât mai puțin obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului. care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii în materie (a se vedea în acest sens Hotărârea Goldsmiths, citată anterior, punctul 21, Hotărârea din 18 iunie 2009, Stedeco, C-566/07, Rep., p. 1-5295. punctul 39 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 21 ianuarie 2011, Vandoorne, C-489/09, Rep.. p. 1-225, punctul 21)». — paragraf 28 Cauza C-588/10 în raport cu care rezultă că peste orice dubiu, oricare prevedere privind ajustarea bazei de impunere a TVA este de strictă interpretare și orice astfel de măsură - de ajustare a bazei de impozitare - trebuie fundamentată pe probe sustenabile și neechivoce; «Trebuie de asemenea subliniat, pe de o parte, că dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat» - *paragraf 30* și mai mult decât atât «Regimul de deduceri vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, sistemul comun al tva-ului garantează, în consecință, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca respectivele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National. C-408/98. Rec., p. 1-1361,

punctul 24, precum si Hotararea din 6 iulie 2006, Kittel Si Recolta Recycling, C-439/04 Si C-440/04, Rec., p. 7-6161, *punctul 48*) - paragraf 31 - *Cauza nr. C-424/12*.

«Pe de alta parte, Curtea a statuat deja ca proportionalitatea TVA-ului cu prețul serviciilor sau al bunurilor respective este, astfel cum reiese din articolul 1 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, una dintre caracteristicile esențiale ale acestei taxe armonizate.» - paragraful 36 *din Cauza C-440/12*.

Conform regulii generale prevăzute la articolul 13 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este contrapartida primita in mod real in acest scop de persoana impozabila. Aceasta contrapartida constituie valoarea subiectiva, si anume primita in mod real, iar nu valoarea estimata conform unor criterii obiective (a se vedea in acest sens Hotararea din 5 februarie 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80. Rec., p. 445, punctul 13. Hotararea din 20 ianuarie 2005. Hotel Scandic Gâsabäck, C-412/03, Rec., p. 1-143. punctul 21, Si Hotararea din 9 iunie 2011. Campsa Estaciones de Servicio. C-285/10. Rep., p. 1-5059. punctui 28) - *paragraf 33* in Cauzele Conexate C-621/10 si C-129/11 *cu precizarea ca insasi Guvernul României a exprimat exact aceeași opinie despre baza de impozitare a TVA (si implicit despre intinderea dreptului de deducere) conform paragrafului 43 din Cauzele conexe C -249/12 si C-250/12*.

Printr-o aplicare considerata de societate abuziva a dreptului de apreciere al organului fiscal reglementat de art. 6 din O.G. nr. 92/2003 si a art. 11 din Codul Fiscal aplicabil in speța (drept care de altfel este in prezent supus unei cenzuri serioase prin noile norme fiscale si procedural fiscale tocmai datorita acestor abuzuri) prestatiile facturate de către partenerii contractuali prin facturi fiscale au fost tratate discreționar, cu consecința incalcarii principiului neutralitatii TVA dar si a prevederilor explicite ale art. 11 din Codul Fiscal amintite mai sus.

Arata ca realitatea operatiunilor cu furnizorii sai rezulta atat din documentele justificative furnizate - contracte de lucrări, facturi si situatii de lucrări semnate/emise de către entitati - cat si din corespondenta dintre cheltuielile inregistrate cu acești furnizori si veniturile inregistrate de către societate in baza lucrărilor executate de acest furnizori.

Erorile declarative făcute de către parteneri nu pot sa fie imputabile unui tert beneficiar al lucrărilor respective, in condițiile in care s-a probat realitatea, existenta fizica a lucrărilor, in care exista incheiate cu aceștia: contracte, situatii de lucrări, facturi fiscale, iar documentele respecta intr-un totul condiile instituite de lege. Organul fiscal a făcut din nou o aplicare greșita si discreționara a dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. f) si m) din Codul Fiscal si a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu prestatiile evident realizate de către furnizorii societatii, pentru simplul motiv ca documentele justificative nu sunt intitulate «*rapoarte de lucru*» sau «*devize orare*», etc.

Din mențiunile din RIF ar rezulta ca inspectorii fiscali nu contesta efectiv realitatea fizica a prestațiilor facturate de furnizori, si nici faptul ca aceste prestatii sunt cele care au stat la baza serviciilor refacturate către clienții sai, intreaga argumentație cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu acești furnizori fiind grevata exclusiv pe lipsa unor documente justificative care sa poarte titlul de «*Situatii de Lucrări*», «*devize*», «*fise de timpi*» si pe conduita fiscala a furnizorilor, condiții in care din nou este lesne de observat ca principiul reglementata de art. 14 din Codul de Procedura Fiscala este incalcat.

Sușinerile inspectorilor fiscali privind neprezentarea de documente justificative constând in Contracte, facturi si devize nu sunt intemeiate, in realitate operatiunile cu furnizorii fiind justificate prin facturi fiscale, cu situatii detaliate si clare pentru partenerii contractuali, care fata de prevederile din Codul Civil au si valoare juridica de contract si fata de prevederile art. 6 din Legea contabilitatii au si calitatea de documente justificative pentru operațiunile SC X SRL cu furnizorii sai.

**C. Referitor la TVA de plata stabilita suplimentar in suma de x lei, dobanzi/majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei**

In mod eronat nu au fost considerate cheltuieli deductibile sumele plătite de subscrisa către anumite societati, situatie care a condus la retratarea TVA-ului deductibil aferent facturilor respective si inscrierea acestuia ca TVA de plata:

Inspectorii fiscali au avut in vedere aceleasi elemente care in opinia lor nu au fost suficiente pentru a justifica realitatea operațiunilor cu furnizorii menționați anterior, pentru aceleași motive si in raport cu aceleași probe ca si cele mai sus explicate.

Apreciem ca realitatea operațiunilor efectuate cu furnizorii menționați anterior, dovedita mai sus isi produce efectele si in legătură cu scopul exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta operațiunilor derulate cu acești furnizori in temeiul art. 145 si urmatoarele din Codul Fiscal.

Suplimentar, cu privire la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA ținem sa subliniem faptul ca, fata de prevederile art. 145 si 146 din Codul Fiscal, dreptul de deducere a TVA este conditionat exclusiv de prezentarea unei facturi intocmite conform art. 155 din Codul Fiscal. Aceasta optica a Codului Fiscal este in perfecta concordanta cu prevederile relevante din Directiva nr 2006/112/CE citate si explicate mai jos si respectiv cu noua optica a înaltei Curți de Casație si Justitie din Romania care, intr-o speța recenta, a statuat ca «Deductibilitatea TVA nu poate fi conditionata de existenta altor documente justificative, cu excepția facturii fiscale" si respectiv «Dreptul de deducere a TVA trebuie respectat chiar daca documentele justificative nu îndeplinesc toate condițiile de forma».

Asa cum s-a precizat si mai sus, in același sens si intr-o maniera cu atat mai explicita legiuitorul comunitar a statuat prin Directiva nr. 2006/112/CE ca: «Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoana impozabila este necesar sa indeplineasca urmatoarele condiții a)... in ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factura emisa in conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6» - art. 178 alin. (1) lit. a din Directiva care practic are același continut ca si art. 146 din Codul Fiscal Roman, iar condițiile de emitere a facturii reglementate de Titlul XI Cap. 3 secțiunile 3-6 din Directiva sunt aproape identice cu cele stabilite de art. 155 si urmatoarele din Codul Fiscal Roman.

Pe baza prevederilor Directivei nr. 2006/112/CE citate mai sus, Curtea de Justitie a Comunităților Europene a stabilit cu titlu de principiu si in mod obligatoriu urmatoarele reguli in ceea ce privește regimul TVA:

- «dreptul de deducere face parte integranta din mecanismul TVA-ului si, in principiu, nu poate fi limitat» - paragraf 30;
- «Regimul de deducere vizeaza eliberarea integrala a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului datorat sau achitat in cadrul tuturor activitatilor sale economice.

Sistemul comun al TVA-ului garanteaza, in consecința, neutralitatea in ceea ce privește sarcina fiscala a tuturor activitatilor economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activitati, cu condiția ca respectivele activitati sa fie, in principiu, ele insele supuse TVA-ului (a se vedea Hotararea din 22 februarie 2001. Abbey National. C-408/98. Rec., p. 1-1361, punctul 24. precum si Hotararea din 6 iulie 2006. Kittel Si Recolta Recycling, C-439/04 Si C-440/04. Rec., p. 1-6161. punctul 48) - paragraf 31 - Cauza nr. C-424/12.

Potrivit actului de control fiscal, societatile ale căror sume au fost scoase de la deducerea TVA sunt:

- Societatea Civila Profesionala de Avocati x, precum si alti furnizori de servicii juridice. Potrivit actului de control aceste entitati au efectuat prestatii pentru care s-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma totala de x lei, in condițiile in care, potrivit inspectorilor fiscali nu s-au respectat prevederile art 155 alin. 5) Cod Fiscal;

- x SRL- a facturat cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către inspectorii fiscali si pentru care societatea a dedus TVA in suma totala de x lei;

- x – Cabinet de avocat- a facturat cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către inspectorii fiscali si pentru care societatea a dedus TVA in suma totala de x lei;

- x SRL-cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către inspectorii fiscali si pentru care societatea a dedus TVA in suma totala de x lei;

- x S.A. Potrivit actului de control aceasta societate a facturat cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către inspectorii fiscalii si pentru care SC X SRL a dedus TVA in suma totala de x lei.

-x SRL- a facturat cheltuieli care au fost considerate nedeductibile de către inspectorii fiscalii si pentru care societatea a dedus TVA in suma totala de x lei (compusa din x lei+x lei);

-xSRL x, x SA, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, xSRL - au facturat cheltuieli considerate nedeductibile de către inspectorii fiscalii si pentru care societatea a dedus TVA in suma totala de x lei.

-Cheltuieli de deplasare/delegare/detasare, pentru care societatea a dedus TVA in suma totala de x lei.

Contestatară apreciază ca organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile Codului de procedura fiscală și principiile fiscalității, drept pentru care nu se justifică stabilirea suplimentară de obligații principale și accesorii

Societatea arată că a pus la dispoziția inspectorilor fiscali toate condițiile și mijloacele necesare pentru efectuarea controlului.

Legislația în vigoare nu prevede un termen maxim pentru furnizarea informațiilor și documentelor solicitate de echipa de control singurul criteriu în stabilirea acestor termene fiind imperativul neîncomodării activității contribuabilului reglementat de art. 105 din Codul de Procedură Fiscală.

Organele fiscale au refuzat efectiv să stabilească în mod complet starea de fapt fiscală precizând că cercetarea la fața locului a lucrărilor pe care le-au executat furnizorii contestatarii sau expertizarea acestor lucrări pentru a reconfirma caracterul lor real nu este utilă. Nu se poate susține teoria inspectorilor fiscali în sensul că astfel de probe ar reconfirma doar realitatea prestației nu și faptul că furnizorii în cauză au și realizat aceste prestații, astfel de concluzii fiind respinse în mod expres de către CJUE în practică să în materie de deductibilitate a TVA considerându-se că atâta timp cât prestația există trebuie acceptată deductibilitatea să indiferent de conduita prestatorului.

Fată de argumentele expuse **SC X SRL în insolvență** solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

**SC X SRL în insolvență** este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. x/2003 și detine codul unic de înregistrare nr.x și are ca obiect principal de activitate cod CAEN 6311-Prelucrarea datelor, administrarea paginilor web și activități conexe.

### **3.1. Referitor impozitul pe profit în suma de x lei**

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/18.02.2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. x/18.02.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **SC X SRL în insolvență** obligații suplimentare reprezentând impozit pe profit în suma de **x lei** aferente perioadei **01.01.2010-31.12.2014**.

Pierderea fiscală înregistrată de societate pentru perioada 01.01.2013-31.12.2013 în suma de x și în suma de x lei pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 a fost diminuată integral de organele de inspecție fiscală, urmare a majorării veniturilor stabilite de societate cu suma de x lei și a cheltuielilor nedeductibile cu suma de **x lei**.

Stabilirea diferentelor de impozit pe profit stabilită prin RIF a avut la bază neadmiterea la deducere a unor cheltuieli înregistrate de societate pentru perioada 01.01.2014-31.12.2014 (conform anexei nr.3 la RIF nr. x/18.02.2016, astfel:



◆ cheltuieli cu servicii facturate fara a rezulta natura serviciilor din facturile emise de:

- societatile x si x -in valoare de x lei;
- PFA Petrescu Cristian- pentru suma de x lei;
- cheltuieli cu servicii informatice facturate de PFA x pentru suma de x lei, SC x SRL pentru suma de x lei, SC x S.A. pentru suma de x lei si x PFA pentru suma totala de x lei;
- SC x SRL – suma de x lei;

◆ cheltuieli cu servicii juridice (asistenta juridica si consultanta) facturate de:

- SCPA x, precum si alti furnizori de servicii juridice (CIA x, CA x, avocat x, CA x, societatea de avocati x, BNP x, CA x, CA x si CA x - pentru suma de x lei;
- Cabinet de avocat x - pentru suma de x lei;

◆ cheltuieli cu servicii de consultanta facturate de :

- SC x SRL – pentru suma de x lei;
- SC x SRL- pentru suma de x lei;
- SC x SRL- pentru suma de x lei;
- PFA x – pentru suma de x lei;
- x SRL – pentru suma de x lei (fata de x lei – suma contestata);

◆servicii redecorare facturate de :

- SC x SRL x- suma de x lei;

◆ servicii recrutare personal facturate de :

-x SRL – suma de x lei (din total suma de x lei stabilita : x lei in anul 2012 si x lei in anul 2011);

- x – suma de x lei;

◆ servicii logistice facturate de :

- x SRL – suma de x lei ;

◆ cheltuieli revizie tehnica echipamente, imprimare

- x SRL – suma de x lei

- x SRL- suma totala de x lei

- x SRL – suma de x lei ( compusa din x lei + x lei)

- x SRL - suma de x lei ;

◆ cheltuieli de deplasare in suma de x lei

◆ servicii hoteliere in baza facturilor emise de :

- SC x SRL- in suma de x lei ;

◆ achizitii de bunuri facturate de :

- SC x SA – suma de x lei

◆ ajustarea cheltuielilor privind prestarile de servicii inregistrate in baza facturilor emise de entitatea afiliata :

- x SRL - suma totala de x lei;

◆ ajustarea cheltuielilor privind materialele cumparate de la entitatea afiliata :

- x SRL - suma totala de x lei ( compusa din x lei si x lei).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat achizitia bunurilor si prestarea efectiva a serviciilor facturate in conformitate cu art.21 alin. (1) si alin. (4) lit.m) din Codul fiscal si pct.48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004 si nici achizitia de bunuri in conformitate cu art.21 alin. 1 si alin. (4), lit. f) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea cu suma de x lei a cheltuielilor deductibile aferente tranzactiilor derulate cu persoanele afiliate in conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer precum si prevederile art.11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si pct.29 din HG.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu actualizările și modificările ulterioare.

### 3.1.1.Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal in suma de x lei

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, in conditiile in care potrivit legii nu se admit la deducere cheltuielile care nu sunt efectuate in interesul direct al activitatii si nu sunt aferente realizarii veniturilor, precum si sumele înregistrate de un contribuabil fara a avea la baza documente justificative care sa stea la baza inregistrarilor, iar argumentele si documentele contestatarei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile suplimentare, rezultate din cheltuielile înregistrate cu achizițiile de bunuri (masina spalata Zanissi), prestări servicii (servicii de management, consultanta, asistenta juridica, cheltuieli cu servicii hoteliere, servicii IT, servicii logistice, servicii redecorare birou, servicii recrutare personal, etc) precum si alte sume fara justificare (cheltuiala justificata cu factura xerox) din perioada 01.01.2010-31.12.2014, pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind îndeplinirea condițiilor cumulative prevăzute de lege, din care să rezulte că au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Prin contestatia formulata **SC X SRL in insolventa** sustine ca cheltuielile efectuate sunt deductibile, fara sa depuna documente in sustinerea deductibilitatii acestora.

**In drept**, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor si stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit, potrivit Legii nr.571/2004 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

**"Art. 19 - (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.**"

**"Art. 21 - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. (...).**

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...).

e) *cheltuielile facute în favoarea actionarilor sau asociatilor, altele decât cele generate de plati pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la pretul de piata pentru aceste bunuri sau servicii;*

f) **cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor (...);**

m) **cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte; (...).**"

(...).

Norme metodologice:

**"22. Cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."**

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

"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de **management, consultanța, asistența sau alte prestări de servicii** trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

"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."

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Contribuabilul are obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând într-o speță similară prin Decizia civilă nr.1261/2014 pronunțată în dosar nr.766/2/2013, că:

**„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.**

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări

*procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

***În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.***

De asemenea, potrivit normelor legale mai sus citate, rezultă că nu sunt cheltuieli deductibile 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 și care să fie înregistrate în contabilitate cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ.

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezultă ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege și se justifică realitatea și necesitatea prestațiilor.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor, legiuitorul a stabilit categoriile de cheltuieli pentru care se acordă deductibilitate limitată și a celor nedeductibile fiscal, nefiind acceptate la deducere cheltuielile înregistrate de un contribuabil fără a avea la bază documente justificative care să stea la baza înregistrării și care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat și a celor care le-au înregistrat în contabilitate și care să facă dovada prestării serviciilor.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru, și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, valoarea.

Prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită a agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niste prevederi contractuale existente, iar voința juridică, care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unui contract încheiat între părți nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Se reține, referitor la contractele de prestări servicii faptul că, reprezentanții societății nu au fost în măsură să pună la dispoziție organelor de inspecție fiscală, documentele necesare justificării realității și legalității prestațiilor de servicii efectuate pentru perioada verificată, nu au fost întocmite rapoarte de lucru sau alte documente justificative.

Potrivit raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiilor prestate în realizarea veniturilor societății.

Totodată, se reține că, documentele care atestă prestarea unui serviciu constau în acte emise la momentul prestației din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate pentru serviciul respectiv să fie corecte.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport de sumele contestate și de susținerile contestatelor rezultă următoarele:

**a.) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei ce reprezintă prestări servicii înregistrate de societate in baza facturilor emise de societatea x si x**

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca atat in timpul inspecției fiscale cat si in susținerea contestatiei, contestatorul nu a prezentat:

-contractul incheiat cu x;

- rapoarte, situatii, devize si alte documente emise de societatea xx si x, care sa cuprindă tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoarea serviciilor, timpul acordat fiecărui serviciu, si nu a dovedit cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

In evidenta contabila, facturile emise de societatea xx si x, precum si contractul incheiat cu xxx prezentat in timpul inspecției fiscale cat si in sustinerea contestatiei sunt redactate in limba engleza, societatea incalcand prevederile art.8 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.3 din Legea contabilitatii nr.82/1991, cu modificările si completările ulterioare, potrivit caruia: "*Contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională*".

Organele de inspecție fiscala au solicitat documente justificative care cuprindă tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoarea serviciilor, timpul acordat fiecărui serviciu. Facturile emise de cele doua societati nu cuprind toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512 / 2008 privind documentele financiar-contabile.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

**b) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei înregistrate de societate in baza facturilor emise de PFA x**

Facturile emise de PFA x nu cuprind toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512 / 2008 privind documentele financiar-contabile.

Conform contractului F.N din data de 01.03.2010 incheiat cu PFA x, obiectul contractului il reprezintă "prestarea serviciilor IT, conform Anexei 1".

Conform pct.1 din Anexa nr.1 la contract " Responsabilitatile PRESTATORULUI reprezintă livrarea serviciilor IT pe baza de deviz lunar de lucrări si management comercial pentru următorul portofoliu de clienți ai BENEFICIARULUI: x; x; x; x; x; x.

Facturile cat si devizele prezentate de societate in timpul inspecției fiscale cat si cele date ca exemplu in susținerea contestatiei, nu sunt semnate de beneficiar asa cum prevede contractul.

Societatea a prezentat in timpul inspecției fiscale si in susținerea contestatiei, facturile si devizele din care nu rezulta modul de calcul al valorilor totale inscrise in facturi si la toate pozițiile din devize, precum si cantitatile lunare efectiv realizate la fiecare poziție din deviz, tariful unitar pe servicii si nu a dovedit cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

In susținerea celor contestate , contestatorul nu a prezentat devize din care sa rezulte modul de calcul al valorilor totale inscrise in facturi si la toate pozițiile din devize, precum si cantitatile lunare efectiv realizate la fiecare poziție din deviz, tariful unitar pe servicii si nu a dovedit cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**c) Cu privire cheltuielile nedeductibile in suma de x lei ( compusa din x lei si x lei ) si a cheltuielilor in suma de x lei, aferente facturilor emise de SC x SRL**

Suma de x lei ( x lei + x lei) reprezintă cheltuieli înregistrate de societate in baza facturilor emise de SC x SRL CIF x reprezentând servicii hoteliere in perioada 01.01.2010-30.09.2010 (x lei), respectiv in perioada 01.10.2010-31.12.2010 (x lei).

Conform contractului cadru de prestări servicii nr.x/08.01.2009 prezentat organelor de inspecție fiscală de societate în timpul inspecției fiscale, obiectul contractului îl constituie:

*“1.1. asigurarea de către Prestator a serviciilor prezentate în preambulul contractului precum și în Anexa nr.1 a prezentului contract , la complexul xHOTEL, clasificat la categoria \*\*\*\* 4 stele;*

*1.2 Serviciile vor fi asigurate la nivel calitativ determinat de categoria Hotelului.”*

*1.3 Prezentul contract se constituie în cadrul legal general în care pentru perioada de timp determinate mai jos, Prestatorul asigură Beneficiarului serviciile menționate în condiții agreeate de comun acord .Fiecare eveniment va fi particularizat cu elemente specifice care se vor înscrie în acte adiționale la prezentul contract (denumite anexe). De asemenea în conformitate cu prevederile Capitolului 4 pct. 4.2 din contract : ” Facturile vor fi însoțite de devizele de servicii corespunzătoare acestei perioade.”*

Organele de inspecție fiscală au constatat că, facturile emise SC x SRL CIF x nu conțin detaliat serviciile hoteliere efectuate, prețul pentru fiecare serviciu și nu erau însoțite de rapoarte, situații, devize din care să rezulte necesitatea și oportunitatea serviciilor prestate, documente din care să rezulte ce evenimente s-au desfășurat și că aceste servicii au contribuit la realizarea de venituri impozabile, persoanele participante și calitatea acestora.

Nici în susținerea contestației, societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte detaliat ce servicii hoteliere au fost efectiv prestate, prețul pentru fiecare serviciu, ce evenimente s-au desfășurat și documente din care să rezulte, necesitatea și oportunitatea serviciilor prestate și faptul că aceste servicii au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

- **Suma de x lei** reprezintă cheltuieli înregistrate în baza facturii nr.x/31.03.2011 emisă de SC x SRL reprezentând „c/v prestări servicii conform contract nr.x din 31.03.2011 și anexa”.

Factura nu este însoțită de un raport, o situație din care să rezulte serviciile, detaliere calcul, valoare servicii, timpul acordat serviciilor prestate.

Potrivit Contractului de prestări servicii nr.x din 31.03.2011, obiectul contractului este “ prestarea de servicii de amenajare a spațiului menționat de către Prestator în raport cu natura activității ce urmează a se desfășura”, iar conform prevederilor art.7 din contract “ prestatorul se obligă să presteze servicii de amenajare interioară a spațiului în suprafața de x mp, compus din x încăperi cu destinația spațiu birouri în suprafața de x mp, o încăpere cu destinația de camera de consiliu în suprafața de x mp., o încăpere cu destinația de camera server în suprafața de x mp, o încăpere cu destinația de camera de recepție în suprafața de x mp, o încăpere cu destinația de spațiu de depozitare”.

Societatea nu a prezentat până la finalizarea inspecției fiscale și în susținerea contestației , rapoarte, situații din care să rezulte serviciile prestate, detaliere calcul, valoare servicii, timpul acordat serviciilor prestate, precum și documente din care să rezulte că aceste servicii sunt aferente realizării de venituri impozabile.

**d) Cu privire cheltuielile nedeductibile în suma de x lei aferente facturilor emise de PFA x**

Suma de x lei, reprezintă cheltuieli privind prestări servicii pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca fiind nedeductibile în perioada 01.01.2010-30.09.2010 , aferente facturilor emise de PFA x, conform contract nr. x/21.07.2009, facturi ce nu sunt însoțite de devize de servicii care să cuprindă tipul de servicii prestate, detaliere calcul și valoare servicii, societatea nu a dovedit cu documente că aceste servicii sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Conform capitolului II pct.2.1 din contractul nr. x/21.07.2009 încheiat cu PFA x, obiectul contractului îl reprezintă “prestarea serviciilor IT conform Anexei 1” iar conform capitolului 6.1 lit.c) “ Prestatorul de servicii se obligă (...) c) să emită Beneficiarului facturile fiscale pentru serviciile prestate în condițiile prezentului Contract; fiecare factura va avea anexată un deviz de servicii”.

Contractul nr. x/21.07.2009 prezentat de societate nu este insotit de Anexa nr.1, iar facturile nu sunt insotite de devize de servicii care sa cuprindă tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare servicii, asa cum prevede Capitolul VI pct.6.1 lit.c din contractul prezentat.

Atat in timpul inspectiei fiscale cat si in sustinerea contestatiei, societatea nu a prezentat Anexa nr.1 la contract, devize de servicii care sa cuprindă tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare servicii si nu a dovedit cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**e) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei aferente facturilor emise de Cabinet de Avocat x**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli inregistrate in baza facturilor emise de Cabinet de Avocat x CIF x reprezentând c/v consultanta juridica conform contract F.N din 01.06.2007 , facturi ce nu sunt insotite de rapoarte de activitate, situatii care sa cuprindă detalieri calcul, serviciile prestate si valoare servicii, fisa de timpi aferenta serviciilor prestate, societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt efectuate in scopul realizarii de venituri.

Conform clauzei nr.2 din contractul F.N din 01.06.2007 incheiat cu Cabinet de Avocat x " *pentru serviciile de consultanta juridica prestate de Avocat, in vederea emiterii facturii fiscale, părțile vor incheia lunar contract de asistenta juridica in formatul emis de Baroul București*", fapt ce nu a fost demonstrat de societate cu documente ca a fost realizat.

Societatea nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, rapoarte de activitate , situatii care sa cuprindă detalieri calcul , serviciile prestate si valoare servicii , fisa de timpi aferenta serviciilor prestate si nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt efectuate in scopul realizarii de venituri.

**f) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei ( x lei +x lei + x lei +x lei +x lei+x lei) aferente facturilor emise de SCPA x si alti furnizori de servicii juridice**

Suma de suma de x lei se constituie din:

-x lei reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in perioada 01.01.2010-31.12.2010 , aferente facturilor emise de SCPA x reprezentând c/v onorarii avocațiale, facturi ce nu sunt insotite de rapoarte de activitate, situatii care sa cuprindă detalieri calcul , serviciile prestate, dosarele avute in vedere, valoare servicii, fisa de timpi aferenta serviciilor prestate iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile;

-x lei reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in perioada 01.10.2010-31.12.2010 aferente facturilor nr.x si nr.x din 11.11.2010 emise de SCPA x, reprezentând c/v onorarii avocațiale, facturi ce nu sunt insotite de rapoarte de activitate, situatii care sa cuprindă detalieri calcul, dosarele avute in vedere, serviciile prestate, valoare servicii, fisa de timpi aferenta serviciilor prestate, iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile;

- x lei reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in anul 2011 aferente facturii nr.x/07.01.2011 emisa de CA x -CIF x reprezentând c/v consultanta juridica, in baza facturilor emise de CIA x si in baza facturilor emise de SCPA x reprezentând c/v onorariu avocațiale, facturi ce nu sunt insotite de un raport privind serviciile prestate, care sa cuprindă detalieri calcul, serviciile prestate , valoare servicii, fisa de timpi aferenta serviciilor prestate , iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile;

- x lei reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in anul 2012, aferente facturilor emise de SCPA x, precum si alti furnizori de servicii juridice (CIA x, CA x, avocat x, CA x, societatea de avocati x, BNP x, Cabinet de avocat x, CA x, CA x, SCA x, CA x) reprezentând onorarii avocațiale, asistenta juridica si consultanta, fara ca aceste facturi sa fie insotite de rapoarte de lucru din care sa rezulte sumele inscrise in facturi, serviciile prestate, timpul aferent , iar societatea nu a

demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile;

- **x lei** reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in anul 2013, aferente facturilor emise de SCPA x, CA x reprezentând onorarii, consultanta juridica si servicii juridice fara ca aceste facturi sa fie insotite de rapoarte de lucru din care sa rezulte sumele inscrise in facturi, serviciile prestate, timpul aferent, iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile;

- **x lei** reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in anul 2014, aferente facturilor emise de CA x, SCPA x, SCA x, CA x reprezentând onorarii, consultanta juridica si servicii juridice, fara ca aceste facturi sa fie insotite de rapoarte de lucru din care sa rezulte sumele inscrise in facturi, serviciile prestate, timpul aferent , iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Se retine ca referitor la aceste cheltuieli, societatea nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei documente care sa demonstreze ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile si nu a prezentat documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate, modul de calcul al sumelor inscrise in facturi, timpul aferent, etc.

**g) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei aferenta facturii nr.x/12.05.2010 emisa de SC x SRL x**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile de organele de inspectie fiscala la calculul impozitului pe profit in perioada 01.01.2010-30.09.2010, inregistrate de societate in baza facturii nr.x/12.05.2010 emisa de SC x SRL x, CIF x, reprezentând redecorare clădire de birouri din str.x, x București (contract dovada sediu expirat cu 01.12.2009), factura ce nu este insotita de situatii, devize din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, detalieri calcul si valoare servicii iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Din Certificatul emis de O.R.C București nr.x/07.05.2015 prezentat de societate rezulta ca data expirării dovezii sediului este **01.12.2009** pentru Punctul de lucru din x București.

SC X SRL nu a prezentat documentul prin care s-a prelungit durata valabilitatii sediului din str. x București si nici situatii, devize din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, detalieri calcul si valoare servicii, timpii aferenți, prețul pe servicii.

**h) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei aferente facturii nr.x/08.07.2010 emisa de SC x SA**

Suma de 1.394 lei reprezintă cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala la calculul impozitului pe profit in perioada 01.01.2010-30.09.2010, aferente facturii nr.906889/08.07.2010 emisa de SC Domo Retail SA, reprezentând c/v mașina de spalat si aragaz Zanussi, fara sa fie aferente realizarii de venituri impozabile si aferente obiectul de activitate desfasurat de societate.

In sustinerea contestatiei, societatea nu a demonstrat ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**i) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (compusa din x lei +x lei +x lei) aferente facturilor emise de SC x SRL**

Cheltuielile in suma de x lei sunt aferente facturilor emise de SC x SRL, din care: x lei in perioada 01.01.2010-30.09.2010, x lei in perioada 01.10.2010-31.12.2010 si x lei in anul 2011.

Organele de inspectie fiscala le-au considerat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit deoarece facturile nu cuprind toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512 / 2008 privind documentele financiar-contabile, si nu sunt insotite de un deviz in care sa fie mentionate ce servicii de consultanta s-au efectuat, ce activitate s-a raportat si monitorizat, timpul acordat fiecărui serviciu si de documente care sa ateste ca aceste servicii au contribuit la realizarea de venituri impozabile.



Conform contractului prezentat de societate nr.38/14.09.2006, obiectul contractului il constituie:” 1.Administrarea de servicii lunare de consultanta in urmatoarele domenii:- Administrarea si implementarea proiectelor ce fac parte din obiectul contractului;

2.Monitorizarea lunara a activitatilor realizate (Raportare de stare asupra proiectelor in derulare); 3.Proiectarea de solutii software si hardware pentru prelucrarea documentelor, incluzand:-Structura si functionalitatea solutiei identificate;-Fluxul Tehnologic; - Planul de implementare;-Programa de școlarizare pentru utilizatori;-Solutii de optimizarea a performantelor; -întocmirea studiilor de caz."

Atat facturile cat si devizele care insotesc aceste facturi nu cuprind ce servicii de consultanta s-au efectuat, ce activitati lunare s-au monitorizat, ce proiecte de solutii software si hardware pentru prelucrarea documentelor s-au efectuat, etc.

Cu privire la durata contractului precizeaza : "Contractul se incheie pe o durata de 1 an calculat de la data de 1 septembrie 2006, la expirarea termenului părțile putând conveni la prelungirea acestuia" iar " nominalizarea proiectelor efectuate se va face periodic prin act aditional la prezentul contract".

Societatea nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, un act aditional pentru prelungirea duratei contractului nr.x/14.09.2006, acte aditionale privind nominalizarea proiectelor efectuate, precum si documente, situatii, rapoarte din care sa rezulte ce servicii de consultanta s-au efectuat, ce activitate s-a raportat si monitorizat, timpul acordat fiecărui serviciu si nu a demonstrat ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**j) Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (compusa din x lei+x lei+x lei+x lei +x lei) aferente facturilor emise de SC x SA**

Cheltuielile in suma totala x lei aferente facturilor emise de SC x SA reprezinta c/v servicii informatice de mentenanta, din care:

- x lei - in perioada 01.01.2010-30.09.2010;
- x lei- in perioada 01.10.2010-31.12.2010;
- x lei - in anul 2011;
- x lei - in anul 2012;
- x lei in anul 2013 .

Organele de inspectie fiscala le-au considerat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit deoarece facturile emise de aceasta societate nu cuprind toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile si nu sunt insotite de rapoarte, situatii din care sa rezulte natura serviciilor prestate, tarifele practicate si timpul acordat fiecărui serviciu.

Conform contractului de prestări servicii x/30.12.2009 incheiat cu SC x SA , obiectul contractului il reprezintă:

„pct.2 “ Prestatorul oferă urmatoarele servicii: -suport; mentenanta corectiva; mentenanta evolutiva.Serviciile descrise mai sus vor fi prestate cu aplicatia Print Manager.”;

-pct.5.2 din același contract “ Specialiștii Prestatorului vor realiza, cel târziu in cea de-a 5-a zi lucratoare a lunii, un raport asupra intervențiilor din luna precedenta, pe care il vor trimite spre validare interlocutorului operational al Clientului.Raportul astfel intocmit se considera validat de către Client daca acesta nu formuleaza nici o obiectie in termen de 3 zile lucratoare de la data primirii raportului.Raportul validat de Client constituie baza pentru facturare”.

Facturile emise de SC x SA nu sunt insotite de un raport asupra intervențiilor care trebuia intocmit conform art.5.2 din contractul nr.x/30.12.2009.

Conform prevederilor pct.6 din x/30.12.2009 “ Prezentul contract are valabilitate pe o perioada de 1 an. El se va prelungi pentru aceeasi durata , numai prin acte aditionale semnate de ambele parti”

Societatea nu a prezentat acte aditionale prin care a fost prelungita durata contractului pentru anul 2011 si anul 2012.

Societatea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale cât și în susținerea contestației, rapoartele asupra intervențiilor care trebuiau întocmite conform art.5.2 din contractul nr.x/30.12.2009, actele adiționale prin care a fost prelungită durata contractului pentru anul 2011 și anul 2012, de asemenea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizării de venituri impozabile.

**k) Cu privire la cheltuielile nedeductibile în suma totală de x lei (compusă din (x lei+x lei +x lei +x lei) aferente facturilor emise de CA x**

Cheltuielile în suma totală de x lei aferente facturilor emise de CA x CIF x reprezentând servicii conform contract și servicii transport, din care : x lei aferente perioadei 01.01.2010-30.09.2010, x lei aferente perioadei 01.10.2010-31.12.2010, x lei aferente anului 2011 și x lei aferente anului 2012, au fost considerate ca fiind nedeductibile deoarece facturile nu sunt însoțite de rapoarte, devize de lucru, situații care să cuprindă detaliere calcul , serviciile prestate și valoare servicii, fișa de timpi aferente serviciilor prestate, justificare cheltuieli de transport, iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Contractul nr.x/02.06.2010 prezentat de societate nu avea înscris CUI prestatorului, fiind întocmit cu CIA x, CNP x, de asemenea și actul adițional nr.x/02.05.2012 la contractul de asistență juridică nr. x/02.06.2010 prin care se majorează onorariul plătit de client avocatului cu x euro, este încheiat tot cu CIA "x, CNP x.

Contractul nr.x/02.06.2010 este încheiat înainte de data de **07.07.2010**, când a fost atribuit CUI x pentru CA x, iar facturile sunt emise de CA x CUI x.

Conform paragrafului 1.1 din Contractul nr.x/02.06.2010, "*obiectul contractului constituie acordarea de către Avocat a consultanței juridice **pentru societățile parte din grupul Beneficiarului**, în materii civilă, comercială, contravențională, de dreptul muncii, achiziții publice, de proprietate intelectuală, drept penal și procesual civil și penal, etc."* Așa cum rezultă din contract, onorariul lunar este de x Euro pentru activitățile prevăzute la paragraful 1.1. Prin contract nu se stabilește în mod concret, societățile care fac parte din grupul beneficiarului și cota parte din onorariul lunar care revine fiecărei societăți din grup.

Nici în timpul inspecției fiscale nici în susținerea contestației, contestația nu a prezentat rapoarte, devize de lucru , situații care să cuprindă detaliere calcul, serviciile prestate, valoare servicii, fișa de timpi aferente serviciilor prestate, și nici un contract încheiat după data în care s-a acordat codul de identificare fiscală pentru CA x.

**l). Cu privire la x lei ce reprezintă cheltuieli înregistrate în baza facturilor emise de SC x SRL**

Suma de x lei reprezintă servicii logistice conform contract x/01.10.2010 și prestări servicii conform contract x/14.09.2010 pe care organele de inspecție fiscală le-au stabilit ca fiind nedeductibile în perioada 01.10.2010-31.12.2010, deoarece facturile nu cuprind toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512/2008 privind documentele financiar- contabile și nu sunt însoțite de situații de lucrări, procesul verbal de finalizare a lucrărilor, iar societatea nu a demonstrat ca aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale contractul nr. x/01.10.2010, potrivit căruia obiectul contractului îl constituie "*executarea de către Prestator în favoarea Beneficiarului a unor servicii, care vor fi detaliate în Anexa nr. 1 la prezentul contract, la tarifele prevăzute în art. 5. Obiectul principal al prezentului contract este relocarea unor echipamente ale beneficiarului, de înaltă precizie, în localia sa din Timișoara și constă în preluarea, ambalarea, transportul și manipularea în vederea amplasării în localia Beneficiarului echipamentelor.*"

Anexa nr.1 nu a fost prezentată la contract, iar prețul contractului este de x lei la care se adaugă TVA, iar facturile sunt în suma de x lei fără TVA.

În timpul inspecției fiscale , societatea a prezentat "*devizul oferta*" din 14.09.2010 pentru suma de x lei întocmit de SC x SRL , "*procesul verbal de predare primire*" din 04.10.2010, "*procesul verbal de recepție a lucrărilor nr. x/29.10.2010*" și "*procesul verbal*

de recepție a lucrărilor nr.x/09.11.2010”, documente care nu poarta stampila si semnătură nici uneia dintre parti.

Nici in timpul controlului si nici in susținerea contestatiei, societatea nu a prezentat deize din care sa rezulte efectiv lucrările executate conform contracte si sumele inscrise in facturi .

**m) Cu privire la suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli înregistrate de societate in baza facturii nr.x/01.11.2010 emisa de SC x SRL reprezentând elaborare plan de afaceri conform contract nr.x/22.05.2008. Factura nu este insotita de un raport, o situatie din care sa rezulte tipul de servicii prestate, timpul acordat serviciului prestat, detalieri calcul si valoarea serviciului.Societatea nu a prezentat contractul nr.x/22.05.2008 incheiat cu SC x SRL si un raport, o situatie din care sa rezulte serviciile prestate, timpul acordat serviciului prestat , detalieri calcul si valoarea serviciului , de asemenea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Prin intrebarea nr.x din nota explicativa nr.x/23.12.2015, organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului SC X S.R.L , domnul x sa prezinte daca deține” situatii de lucrări, rapoarte de lucru din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionate in factura nr.x/01.11.2010 emisa de SC x SRL , natura serviciilor prestate, tarifele practicate si timpul acordat fiecărui serviciu si contractul nr.x/22.05.2008 incheiat cu aceasta societate”.

Prin raspunsul remis si inregistrat sub nr.x/05.02.2016 se precizeaza:„ Societatea Xa fost implicata intr-un proces cu SC x SRL pentru rezolutiune contract dosar x/2009 Tribunalul Dambovita.Facem demersuri la instantele de judecata pentru obținerea hotararii definitive si irevocabile”.

In ceea ce priveste documentele solicitate, contestatara nu a depus nici in timpul inspectiei fiscale si nici in susținerea contestatiei contractul nr.x/22.05.2008 incheiat cu SC x SRL si un raport, o situatie din care sa rezulte natura serviciilor prestate, timpul acordat serviciilor prestate, detalieri calcul si valoarea serviciilor, de asemenea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**n) Cheltuielile nedeductibile in suma de x lei** au fost stabilite de organele de inspectie fiscala inregistrate in baza facturii nr.x/21.01.2011 in copie xerox , emisa de SC x SRL CIF RO x reprezentând c/v dezvoltare IT, fara ca aceasta factura sa cuprindă toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512 / 2008 privind documentele financiar-contabile, si nu este insotita de rapoarte de lucru, situatii de lucrări, contract, prin care sa fie justificata suma inscrisa in factura, cantitatea, detalieri calcul, natura serviciilor IT care s-au efectuat, in ce perioada, timpul aferent, etc, de asemenea societatea nu a justificat ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Atat in timpul inspectiei fiscale cat si in susținerea contestatiei societatea nu a prezentat factura nr.x/21.01.2011 emisa de SC x SRL, in original sau conform cu originalul, un contract încheiat cu SC x SRL si rapoarte, situatii din care sa rezulte suma înscrisa in factura, cantitatea, detalieri calcul, ce servicii IT s-au efectuat, in ce perioada, timpul aferent precum si documente din care sa rezulte faptul daca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**o)Referitor la cheltuieli in suma de x lei (compusa din x lei +x lei), aferente facturilor emise de SC x SRL**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli înregistrate in baza facturilor emise de SC x SRL reprezentând c/v cicluri imprimare, cicluri anvelopare si prestări servicii intretinere si reparații echipamente, din care suma de x lei este aferenta anului 2011, iar suma de x lei este aferenta anului 2012.

Aceste cheltuieli au fost considerate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit deoarece facturile in baza carora au fost inregistrate aceste cheltuieli nu cuprindeau toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, si nu erau insotite de un deviz lunar de lucru aprobat de beneficiar asa

cum este prevăzut la CAP.III din Contractul de prestări servicii de intretinere nr.x/04.01.2011 prezentat de societate, de documente justificative prin care sa se prezinte modalitatea de determinare a cantitatilor inscrise in facturi.

De asemenea serviciile prestate nu au fost justificate ca fiind aferente realizarii de venituri impozabile.

Conform prevederilor capitolului I din Contractul nr.x/04.01.2011, obiectul contractului il reprezintă *“prestarea de servicii de intretinere si reparatii a echipamentelor din Anexa 1”* iar in facturile emise de SC x SRL București, denumirea serviciilor prestate este *“cicluri imprimare”* si *“cicluri anvelopare”*, fiind in contradicție cu obiectul contractului.

Devizele date ca exemplu de societate la nota explicativa sunt devize de asistenta tehnica permanenta si nu devize de lucru asa cum prevede contractul, acestea nu sunt aprobate de beneficiar iar in cuprinsul acestora sunt cuprinse denumirea echipamentelor, nr.cicluri de imprimare si nr. cicluri anvelopare pentru fiecare tip de echipament fiind in contradicție cu prevederile contractului, care prevede seviciile pe care prestatorul urmeaza sa le execute in spatiile de lucru ale beneficiarului si anume :

" CAP.I

*A.Asistenta tehnica la solicitare pe toata durata de lucru al Beneficiarului (Luni - Samabata de la orele 8 la orele 22)*

*B.Depanarea si repararea pieselor si subansamblelor defecte; C. înlocuirea pieselor defecte; D.Școlarizarea personalului beneficiarului pentru operarea echipamentelor; E. Stabilirea uni plan de revizii si inspecții preventive ale echipamentelor descrise in Anexa 1, in conformitate cu programul de lucru al Beneficiarului; F. Fu mizarea de servicii de intretinere si suport tehnic a aplicațiilor informatice; G. Dezvoltarea pe baza de comanda ferma a unor aplicații informatice pentru imbunatatirea procesului tehnologic a Beneficiarului”* , iar la capitolul III art.3.1 prevede *“ Valoarea contractului include toate costurile legate de manopera si deplasare la interventii pentru intretinerea tehnologiei dar nu include contravaloarea pieselor de schimb si subansamblelor in locuite de Prestator.....”*

Societatea nu a prezentat in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei, devizele lunare de lucru aprobate de beneficiar asa cum este prevăzut la CAP III din contractul de prestări servicii de intretinere nr.x/04.01.2011 prezentat de societate si documentele justificative prin care sa se prezinte modalitatea de determinare a cantitatilor inscrise in facturi si in ce constau serviciile prestate precum si documente din care sa rezulte ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri .

**p) Referitor la cheltuielile in suma de x lei aferente facturilor emise de SC x SRL**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscala in anul 2011 in baza facturii nr.x/01.07.2011 emisa de SC x SRL CIF 6434670 reprezentând c/v revizie tehnica echipamente electro mecanice parțial. Factura nu cuprinde toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile si nu este insotita de deviz , o situatie din care sa rezulte serviciile prestate, detalieri calcul, valoare servicii, timpul acordat serviciilor prestate si nu a demonstrat ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Referitor la faptul daca SC X SRL deține situatii de lucrări, rapoarte de lucru din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionate in factura nr. x/01.07.2011 emisa de SC x SRL, natura serviciilor prestate, tarifele practicate si timpul acordat fiecărui serviciu, la intrebarea nr.x din nota explicativa, administratorul societatii dl.x a răspuns:

*“Societatea x SRL a prestat servicii de revizie a echipamentelor ghitolina electrica pentru hârtie Front 4806 Px1, imprimanta laser de mare viteza pentru hârtie in coala A4 model Infoprint IP 2210-5 buc, echipamente de inserat de mare capacitate Pitney Bowes serie 8-2 buc, conform comenzii din data de 10.06.2011.Din punct de vedere juridic oferta si acceptarea ferma a ofertei echivaleaza cu un act juridic valid care da naștere la raporturi juridice.Anexam factura, cererea de oferta si procesul verbal de recepție finala.”*, dar nu a prezentat un deviz de lucru din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de

calcul in scris in factura , natura serviciilor prestate, tarifele practicate si timpul acordat serviciului efectuat si nici in sustinerea contestatiei nu a prezentat aceste documente.

**q) Referitor la cheltuielile in suma de x lei ( compusa din x lei +x lei) aferente facturilor emise de SC x SRL**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferente facturilor emise de SC x SRL, din care suma de x lei in anul 2011, iar suma de x lei in anul 2012 si au fost stabilite ca fiind nedeductibile deoarece facturile in baza carora au fost inregistrate aceste facturi nu cuprindeau toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512/ 2008 privind documentele financiar si nu erau insotite de rapoarte de lucru din care sa rezulte ce servicii de intretinere au fost efectuate si nu au fost justificate ca fiind aferente realizarii de venituri impozabile.

Conform contractului de prestări servicii de intretinere nr.x/01.06.2011 prezentat de societate , obiectul contractului il reprezintă:

*"A.Asistenta tehnica de solicitare pe toata durata programului de lucru al Beneficiarului (Luni-Sambata de la orele 8 la orele 22); B.Depanarea si repararea pieselor si subansamblelor defecte;C.Inlocuirea pieselor defecte ;D.Scolarizarea personalului Beneficiarului pentru operarea echipamentelor; E.Stabilirea unui plan de revizii si inspectii preventive ale echipamentelor descrise in Anexa 1, in conformitate cu programul de lucru al Beneficiarului; F.Furnizarea de servicii de intretinere si suport tehnic a aplicațiilor informatice; G.Dezvoltarea pe baza de comanda ferma a unor aplicații informatice pentru imbunatatirea procesului tehnologic a Beneficiarului."*

La intrebarea nr.x din nota explicativa referitor la intrebarea organului de inspectie fiscala daca SC X SRL deține documente modalitatea de determinare a cantitatilor inscrise in facturile emise de SC x SRL reprezentând c/v cicluri anvelopari si cicluri imprimare si inscristurile in care se evidentiaza aceste cantitati.(buc.), daca detine devize lunare de lucru, rapoarte de lucru din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionate in facturile reprezentând c/v prestări servicii intretinere .natura serviciilor prestate efectiv , tarifele practicate si timpul acordat fiecărui serviciu , administratorul societatii dl.x a răspuns: " *Facturile fiscale au fost emise conform devizelor atașate facturilor. Ele exista in dosarul contabil al fiecărei luni din perioada supusa controlului fiscal.Anexam spre exemplu cateva facturi si devize*", dar nu a prezentat modul de determinare a cantitatilor inscrise in devizele de lucrări prezentate si ce servicii au fost efectuate efectiv conform cap.I "Obiectul contractului" din contractul nr.x/01.06.2011.

Devizele prezentate au ca denumire " *devize asistenta tehnica permanenta* " (pg.202) iar in cuprinsul acestora sunt cuprinse denumirea echipamentelor, nr.cicluri de imprimare si nr. cicluri anvelopare pentru fiecare tip de echipament precum si servicii de intretinere si suport tehnic a aplicațiilor informatice , fiind in contradicție cu prevederile contractului, care la CAP.I prevede seviceile pe care prestatorul urmeaza sa le execute in spatiile de lucru ale beneficiarului.

Atat in timpul inspectiei fiscale cat si in sustinerea contestatiei societatea nu a prezentat rapoarte , situatii din care sa rezulte serviciile prestate, detalieri calcul, valoare servicii, timpul alocat serviciilor prestate, modalitatea de determinare a cantitatilor inscrise in facturi , precum si documente care sa ateste ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**r) Referitor la cheltuielile in suma de x lei (compusa din x lei si x lei) aferente facturilor emise de SC x SRL**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala aferente cheltuielilor emise de SC x SRL, din care: suma de x lei in anul 2011 si suma de x lei in anul 2012 reprezentând servicii recrutare conform contract.

Facturile nu cuprind toate elementele principale prevăzute de O.M.F.P nr. 3512/2008 privind documentele financiar si nu erau insotite de rapoarte de lucru din care sa rezulte ce servicii de intretinere au fost efectuate si nu au fost justificate ca fiind aferente realizarii de venituri impozabile.

Atat in susținerea contestatiei cat si in timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat rapoarte, situatii in care sa fie detaliate serviciile prestate, detalieri calcul, valoare servicii, timpul alocat serviciilor prestate si nu a demonstrat ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**s) Referitor la cheltuielile in suma de x lei aferente facturilor emise de SC x**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli inregistrate de societate in baza facturilor emise de SC x SRL, reprezentând c/v onorarii conform contract de prestări servicii nr.x/25.04.2013. Facturile sunt întocmite in mod generic, la cantitate fiind inscrisa cifra 1 iar la pret valoarea facturii fara TVA, iar aceste facturi nu sunt insotite de un raport din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat.

La întrebarea nr.x din nota explicativa, administratorul societatii dl.x a răspuns: " SC x SRL -societate de recrutare personal a prestat către Xservicii de recrutare personal -x .Anexam contractul de punere la dispoziție din data de 24.07.2013.", dar nu a pus la dispoziție contractul nr.x/25.04.2013 si rapoarte din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, prețul aferent serviciilor prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat.

Din contractul de punere la dispoziție din data de 24.07.2013, nu rezulta serviciile efectiv prestate si modul de calcul al sumelor din facturi.

Atat in timpul inspecției fiscale cat si in susținerea contestatiei societatea nu a prezentat, rapoarte din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, prețul aferent serviciilor prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat.

**t) Referitor la cheltuielile in suma de x lei aferente facturilor emise de SC xSRL**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli considerate ca fiind nedeductibile in anul 2013 inregistrate de societate in baza facturilor emise de SC x SRL reprezentând c/v servicii conform contract nr.x/iulie 2012, conform contract x/12.08.2013, servicii deplasare Viena.

Facturile sunt intocmite in mod generic, la cantitate fiind inscrisa cifra 1, iar la pret valoarea facturii fara TVA, aceste facturi nefiind insotite de rapoarte, situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat.

Societatea nu a prezentat in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei societatea rapoarte situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat, ordine de deplasare emise de SC X SRL pentru personalul care s-a deplasat in Viena, motivul deplasarii, dovada ca delegații respectiv au ajuns la Viena si de asemenea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**u) Referitor la cheltuielile in suma de x lei aferente facturilor emise de PFA x**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli considerate ca fiind nedeductibile in anul 2014 fiind inregistrate de societate in baza facturii nr.x/10.09.2014 emisa de PFA x, reprezentând c/v servicii conform contract x/29.07.2014.

Factura este intocmita in mod generic, la cantitate fiind inscrisa cifra 1, iar la pret valoarea facturii fara TVA si nu este insotita de rapoarte, situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare serviciilor, timpul alocat serviciilor iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Prin nota explicativa, la întrebarea nr.x, dl.x in calitate de administrator, a răspuns: "Factura x/09.10.2014 a fost stornata prin factura x/27.05.2015. Anexam contractul nr.x/29.07.2014 si factura x/27.05.2015."

Asa cum rezulta si din răspunsul la nota explicativa, aceasta cheltuiala nu a fost aferenta realizarii de venituri impozabile, deoarece aceasta operațiune a fost stornata.

Nici in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei, societatea nu a prezentat documente in plus care sa demonstreze cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

**v)Referitor la cheltuielile in suma de x lei( compusa din x lei +x lei) aferente facturilor emise de PFA x**

Suma de x lei reprezintă cheltuieli considerate ca fiind nedeductibile aferente facturilor emise de PFA x, din care:

- x lei in anul 2011 inregistrata in baza facturii nr.x/05.12.2011 reprezentând c/v prestări servicii conform contract de prestări servicii nr. x/05.12.2011;
- x lei in anul 2012 , inregistrata in baza facturilor reprezentând c/v prestări servicii conform contract de prestări servicii nr.x/05.12.2011.F.

Facturile emise de PFA x sunt intocmite in mod generic, la cantitate fiind inscrisa cifra 1, la pret e inscrisa valoarea facturii fara TVA si nu sunt insotite de rapoarte lunare de activitate aprobate de beneficiar asa cum prevede contractul, situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoarea serviciilor, modul de calcul al sumelor in facturi, timpul alocat serviciilor, iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Prin intrebarea nr.x din nota explicativa, prin care organul fiscal a solicitat rapoartele lunare de activitate aprobate de beneficiar asa cum prevede contractul nr.x/05.12.2011 din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul, natura serviciilor prestate, tarifele practicate si timpul acordat fiecărui serviciu mentionate in facturile emise de PFA x si documente din care sa rezulte ca aceste achiziții sunt aferente realizarii de venituri impozabile si de operațiuni taxabile, dl.administrator x a răspuns: " *Facturile fiscale au fost emise conform devizelor atașate facturilor. Ele exista in dosarul contabil al fiecărei luni din perioada supusa controlului fiscal*", dar nu a prezentat aceste rapoarte lunare de activitate aprobate de beneficiar care trebuiau intocmite conform prevederilor contractuale.

Aceste rapoarte nu existau la data controlului in dosarul contabil al fiecărei luni supusa controlului, motiv pentru care au fost solicitate prin nota explicativa.

Nici in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei, societatea nu a prezentat rapoarte, situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare serviciilor, timpul alocat serviciilor iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

#### **w) Referitor la cheltuielile in suma de x lei aferente facturilor emise de x SRL**

Referitor la suma de x lei pe care societatea o contesta, aferenta facturilor emise de x, menționam ca aceasta nu este corecta deoarece organele de inspecție fiscala au stabilit ca fiind nedeductibila doar suma de x lei aferenta facturii nr.x/30.10.2014 emisa de SC x SRL reprezentând prestări servicii.

Factura nr. x/30.10.2014 emisa de SC x SRL reprezintă prestări servicii, fara a fi specificate ce servicii au fost prestate, factura fiind întocmită in mod generic, nefiind insotita de rapoarte, situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat serviciilor si nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Nici in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei, societatea nu a prezentat rapoarte, situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare serviciilor, timpul alocat serviciilor iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

#### **x) Referitor la cheltuielile de deplasare in suma de x lei**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat cheltuieli de deplasare în sumă de x lei care reprezintă cheltuieli privind c/v bilete de avion, servicii cazare, transport extern, diurna deplasare pe teritoriul altor state, cheltuieli transport taxi, produse alimentare , cheltuieli privind cauțiune inregistrate de societate in baza chitantei nr.x/20.02.2013 si in baza chitantei nr.x/14.05.2013, din care :

-x lei reprezintă cheltuieli privind diurna, servicii hoteliere, cazare, inregistrate in perioada 01.01.2010-30.09.2010;

-x lei reprezintă cheltuieli privind c/v bilete de avion, servicii cazare, transport extern, diurna deplasare pe teritoriul altor state si alte cheltuieli privind produse alimentare, servicii parcare si servicii taxi inregistrate pe teritoriul altor state inregistrate in anul 2011;

-x lei reprezintă cheltuieli privind diurna deplasare pe teritoriul altor state, cazare, bilete avion, servicii deplasare externa, cheltuieli deplasare, inregistrate in anul 2012;

-x lei reprezintă cheltuieli privind c/v bilete de avion, servicii cazare, transport extern, diurna deplasare pe teritoriul altor state, cheltuieli transport taxi, produse alimentare, înregistrate în anul 2013;

-x lei reprezintă cheltuieli privind cauțiune înregistrate de societate în baza chitanței nr.x/20.02.2013 și în baza chitanței nr.x/2013/14.05.2013

-x lei reprezintă cheltuieli privind servicii turistice, deplasări externe, bilete de avion, cheltuieli cazare și transport, înregistrate în anul 2014, cheltuieli care nu au fost justificate cu documente (ordine de deplasare), din care să reiasă numele persoanelor trimise în delegație, precum și scopul deplasării (în interes personal sau de serviciu).

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a cheltuielilor de deplasare întrucât nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme deplasarea în interesul desfășurării activității societății, numele persoanelor trimise în delegație și calitatea acestora (dacă erau salariate), nu s-au prezentat ordine de deplasare pentru a fi justificată deplasarea acestora în interes de serviciu din care să reiasă persoanele trimise în delegație și scopul deplasării (în interes personal sau de serviciu) și alte documente care să confirme că aceste cheltuieli sunt înregistrate în vederea realizării de venituri impozabile așa cum prevede art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală le-au stabilit că fiind nedeductibile deoarece, societatea nu a justificat necesitatea înregistrării acestor cheltuieli, nu deține ordine de deplasare în conformitate cu prevederile O.M.F.P nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, care să confirme locul deplasării, confirmarea deplasării, necesitatea și realitatea deplasării, deplasarea în interesul activității societății și nu a justificat cu documente că aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că societatea nu a depus niciun document în susținere, nu sunt indicate numele persoanelor trimise în delegație și calitatea acestora (dacă erau salariate), nu s-au prezentat ordine de deplasare pentru a fi justificată deplasarea acestora în interes de serviciu din care să reiasă persoanele trimise în delegație și scopul deplasării (în interes personal sau de serviciu) așa cum prevede art. 26, alin. (1) din HG nr. 1860/2006, respectiv societatea nu a prezentat ordine de deplasare care să confirme deplasarea în interesul desfășurării activității societății și alte documente care să confirme că aceste cheltuieli sunt înregistrate în vederea realizării de venituri impozabile.

În susținerea celor contestate, contestatorul nu a prezentat documente, contracte și alte înscrisuri în plus față de ce a prezentat în timpul inspecției fiscale fiind încălcate prevederile art.73 alin.(1) - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatarul nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative, constatările organelor de inspecție fiscală, nu a prezentat un alt mod de calcul.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatarul este cea 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 îi revine contestatarului.



Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației cu privire la acest capat de cerere.

Fata de documentele existente la dosarul cauzei se reține ca nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct.48 din HG.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute nu justifică cu documente efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor înregistrate cu achiziția de bunuri și prestări de servicii efectuate de contestatara în perioada 01.01.2010-31.12.2014, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC XSRL pentru **cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de x lei**.

### **3.1.2. În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de x lei stabilite ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer**

*Cauza supusa solutionarii este daca în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile înregistrate de societate în perioada 2011-2014, în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.*

**În fapt**, din analiza tranzacțiilor desfășurate de SC X SRL în insolvența cu persoanele afiliate pe perioada 2010-2014, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de x lei (x SRL-ajustare pe perioada 2011-2014) și lei ( x SRL- ajustare în anii 2010 și 2011) reprezintă cheltuieli nedeductibile aferente ajustării, comparativ cu marja de profit operational a societății în tranzacțiile derulate cu persoanele afiliate, fiind obținute marje de profit în afara intervalelor de comparare.

Urmare analizei economice prezentate de societate în dosarul prețurilor de transfer, echipa de inspecție fiscală, a identificat deficiențe în strategia de cautare aplicată, fapt pentru care s-a procedat la refacerea analizei de comparabilitate în vederea eliminării deficiențelor studiului de comparabilitate prezentat de contribuabil.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a utilizat aceeași metodă cu cea aleasă de X SRL în analiza prețurilor de transfer, respectiv metoda marjei nete și același indicator financiar utilizat de X SRL în analiza prețurilor de transfer, respectiv indicatorul rata rentabilităților costurilor totale (RRCT), stabilind ajustarea RRCT obținută de X S.R.L. la valoarea mediane calculată pentru societățile independente comparabile, în baza art. 2, alin. (3) din ANEXA 1 la OPANAF nr.222/08.02.2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.2 alin.(3) din Anexa nr.1 la Ordinul nr.222/2008 privind conținutul prețurilor de transfer, art.11 alin.(2) lit.d), art.19 alin.(1), coroborat cu pct. 29, lit.e) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, au luat în calcul aceeași metodă ca și societatea, respectiv metoda marjei nete și au avut în vedere marja mediana de profit operational.

**În drept**, art.19 alin.1 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]

**(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”**

Potrivit art.11 alin.2 din același act normativ:

**“(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.**

Conform prevederilor 23, 24, 25, 29, 32 și 33 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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. “

### **“29. Metoda marjei nete**

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

**32.** La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor dintre 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.

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

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 directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.**"

Potrivit pct.12 din Liniile Directoare OCDE :

**"1. Preturile 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 preturi 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 corespunzătoare 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 internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, prețurile de transfer pentru tranzacțiile transfrontaliere. "**

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

**Costuri directe** - Costuri ocazionate în 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, deși strâns legate de procesul de producție, pot fi comune mai multor produse sau servicii (de exemplu, costurile unei unități de reparatii care asigură servicii pentru echipamentele utilizate la producția de produse diferite).

**Metoda marjei tranzacționale nete** - O metoda de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (ex. costuri, vânzări, active) realizată de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

**Principiul lungimii de brat - Standardul internațional asupra caruia țările membre OCDE au căzut de acord a fi utilizat pentru a se determina prețurile de transfer din punct de vedere fiscal.** Este prezentat în Articolul 9 al Convenției 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".

Din analiza dosarului preturilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate organele de inspectie fiscala au constatat că societatea a utilizat metoda marjei nete ca fiind cea mai potrivita luand in considerare natura functiilor indeplinite de **SC x SRL** si **SC x SRL**.

**Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei** stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a ajustarii cheltuielilor privind prestarea de servicii inregistrate in baza facturilor emise de partea afiliata x SRL si la **cheltuielile nedeductibile in suma de x lei** ( compusa din x lei +x) stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a ajustarii cheltuielilor privind prestarea de servicii inregistrate in baza facturilor emise de partea afiliata SC x SRL, pe care societatea le contesta, se retin urmatoarele:

Suma de x lei reprezintă cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare, a ajustarii cheltuielilor privind prestările de servicii inregistrate in baza facturilor emise de entitatea afiliata x SRL in conformitate cu prevederile art. 11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.La estimarea preturilor de piața inspectorii fiscali au folosit metoda marjei nete.

Suma de x lei reprezintă cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a ajustarii cheltuielilor privind materialele cumparate de la entitatea afiliata **SC x SRL** in conformitate cu prevederile art. 11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare. La estimarea preturilor de piața inspectorii fiscali au folosit metoda marjei nete . Modul de calcul al ajustarilor operate asupra acestor cheltuieli este redat pe larg in Capitolul IV privind preturile de transfer din prezentul raport de inspectie fiscala.

Suma de x lei reprezintă ajustarea sumei cheltuielilor aferente rezultatului fiscal pe baza nivelului tendinței centrale a pieței deoarece principiul valorii de piață nu este respectat în tranzacțiile între persoane afiliate constând în prestatii de inchiriere si intretinere utilaje inregistrate in baza facturilor emise de **SC x SRL** in conformitate cu prevederile art.11 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.La estimarea preturilor de piața inspectorii fiscali au folosit metoda marjei nete . Modul de calcul al ajustarilor operate asupra acestor cheltuieli este redat pe larg in Capitolul IV privind preturile de transfer din prezentul raport de inspectie fiscala.

In susținerea ajustarilor efectuate se retin urmatoarele :

Din analiza dosarului preturilor de transfer privind modul structural de întocmire, se constată că acesta a fost întocmit în conformitate cu prevederile Ordinului ANAF 222/2008, fiind prezentate din punct de vedere al contribuabilului, în linii generale, informații despre grup și despre contribuabil, reținându-se în acest sens următoarele aspecte :

-în dosar se menționează că, pentru tranzacțiile controlate, nu se aplică o metodologie de stabilire a prețurilor de transfer descrierea generală a funcțiilor îndeplinite (ex: funcții semnificative din punct de vedere economic, funcții generale de management/administrare) și riscurilor asumate (ex: risc financiar, risc de produs, risc de piață, risc de colectare, risc antreprenorial, risc general de afaceri, risc de țară/ regionali) de persoanele afiliate nu oferă o prezentare exactă, în corelație cu caracteristicile economice semnificative ale tranzacțiilor controlate și rolul societăților afiliate în tranzacțiile controlate;

-în dosar se menționează că nu există acorduri de preț în avans încheiate de către contribuabil sau de către alte societăți din cadrul grupului; pentru perioada analizată (2010 - 2014), prezentarea datelor financiare ale persoanelor afiliate se rezumă doar la societățile care desfășoară tranzacții cu S.C. X S.R.L., în dosarul prețurilor de transfer nefiind furnizate informații despre toate societățile cu care compania este afiliată, respectiv: x SRL, x SA, x, x SA, x. în dosarul prețurilor de transfer nu se justifică pierderea înregistrată de S.C. X S.R.L, aferentă exercițiilor financiare ale anilor 2013 și 2014.

Aspectele relevante pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață:

**Referitor la tranzacțiile dintre S.C. XS.R.L. si S.C. x S.R.L (HITT), menționam:**

În dosarul prețurilor de transfer sunt prezentate tranzacții, derulate în perioada 2010 - 2014, reprezentând servicii de suport furnizate de S.C. x S.R.L în beneficiul S.C. X S.R.L., constând în:

*Servicii HR* - Toate demersurile ce țin de departamentul resurse umane;

*Servicii securitate și sănătate în muncă* - Evaluări, factori de risc, instructaj, etc.;

*Servicii PR* - Activități de secretariat specifice și de front desk;

*Servicii logistică* - încărcare/descărcare și livrare mărfuri;

*Servicii facturare logistică* - verificare devize și emitere facturi, descărcare gestiune, etc.;

Din punct de vedere al tranzacțiilor comparabile externe sau interne, în dosar se menționează că S.C. x S.R.L. a furnizat servicii în mod exclusiv către clienți afiliați.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între S.C. X S.R.L. și S.C. x S.R.L., organul de control a constatat ca se folosește metoda marjei nete, la care face referire art. 11 alin.(2) lit.d) din Legea 571/2003 privind codul fiscal si pct.29 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG.44/2004, iar în dosar nu se argumentează excluderea utilizării metodei comparării prețurilor (compararea externă a prețurilor) și a celorlalte metode tradiționale de determinare a prețurilor de transfer.

Potrivit datelor prezentate de dosarul preturilor de transfer pentru identificarea companiilor potențial comparabile , in cadrul marjei nete, societatea a utilizat baza de date "Amadeus", contribuabilul aplicând strategia de căutare din tabelul de mai jos:

	<b>Filtru</b>	<b>Rezultat al aplicării filtrului</b>
1.	Status: Active, Unknown situation	17
2.	Operating revenue (Turnover): All companies with a known value, 2013, 2012,2011,2010, for all the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data	4,521,740
3.	Operating revenue (Turnover): All companies with a known value, 2013,2012,2011,2010, for all the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data	4,521,740
5.	BvD Independence indicator: A+, A, A-, U, Add cos for which all shareh. or all shareh. with a stake greater than 25% are indiv. or empl.	16,376,011
5.	Type of accounts: U1 (companies with unconsolidated accounts only)	13,850,330
6.	Cos owning at least one subs.: owned between 0% and 100% or with an unknown %	1,537,644
7.	Category of companies by size: Large companies, Medium sized companies	3,138,868
8	NACE Rev. 2 (Primary codes only): 7022 - Business and other management consultancy activities	604,293

9.	Region/Country/region in country: Romania	795,426
----	---	---------

În urma eliminării de către contribuabil a societăților, care potrivit raționamentului acestuia, nu îndeplinesc condiții suficiente de comparabilitate, din totalul de companii potențial comparabile s-a ajuns la un eșantion de x societăți comparabil.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer, privind strategia de căutare aplicată au fost constatate următoarele inconveniente:

- la realizarea studiului comparativ nu s-a ținut cont în utilizarea criteriului de comparabilitate privind mărimea, de categoria de mărime în care se încadrează S.C. x S.R.L. (companie mică) conform bazelor de date dezvoltate de Bureau van Dijk Electronic Publishing, fapt ce cauzează, în condiții insuficiente de comparabilitate, denaturarea rezultatului obținut;

- alegerea ca și criteriu de comparabilitate, raportarea la societățile având drept obiect principal de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri și management" - cod CAEN 7022 pentru identificarea de companii comparabile furnizează rezultate denaturate, deoarece nu reflectă cât mai fidel conținutul economic al serviciilor prestate;

- Criteriul "Cos owning at least one subs.: owned between 0% and 100% or with an unknown %" nu este aplicat corect deoarece prin aplicarea filtrului ar trebui să fie eliminate companiile care dețin cel puțin o subsidiară și la care dețin participatii necunoscute sau care sunt cuprinse în intervalul 25% -100%.

La finalul studiului de comparabilitate în dosarul prețurilor de transfer se concluzionează : *"Se constată că marja de profit câștigată de x nu se încadrează în intervalul de piață în perioada 2010-2014. Prin urmare, prețul practicat a fost superior unui preț de piață"*, enunț ce reflectă, în fapt, că profitul înregistrat a fost supradimensionat din punct de vedere al principiilor prețurilor de transfer, prin suprataxarea societății afiliate. Indicatorul de profit stabilit pentru societățile independente, la care s-a făcut raportarea în dosarul prețurilor de transfer, este **"rata rentabilității costurilor totale"**.

- în dosarul prețurilor de transfer nu se argumentează excluderea utilizării metodei comparării prețurilor (compararea externă a prețurilor) și a celorlalte metode tradiționale de determinare a prețurilor de transfer.

Având în vedere cele menționate anterior s-a procedat la duplicarea studiului comparativ folosindu-se baza de date utilizată de ANAF, Bureau van Dijk-ORBIS, versiunea 129, actualizată la data de 13.11.2015 și a fost identificat un eșantion de 3311 de companii după următoarele criterii de selecție :

- localizarea societăților, respectiv a sediilor sociale, pe teritoriul: UNIUNEA EUROPEANĂ

- codul activității desfășurate, utilizându-se convenția CAEN Rev.2 și anume 7490 Alte activități profesionale, științifice și tehnice n.c.a.

- companii active și complementar adăugat pentru lărgirea ariei de căutare și companii al căror statut nu este cunoscut;

- criteriul de independență A+, A, A-, U, societăți independente, cu acționariat cunoscut, care nu deține mai mult de 25% din acțiuni la alte societăți, direct sau indirect, precum și societăți la care nu se cunoaște acționariatul, pentru extinderea numărului de societăți, urmând ca acestea să fie triate în cadrul analizei manuale din punct de vedere al afilierilor, societăți listate la bursă precum și societăți pentru care toți acționarii aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii" sau "angajați/ manageri/ directori", precum și companii la care toți acționarii, cu o deținere mai mare de 25% aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii" sau "angajați/ manageri / administrație;

- exclus criteriul pentru care societățile sunt/detin subsidiare;

- societăți ce depun situații financiare neconsolidate.

- Categoria societății: societate mică (Small companies ) clasificată după nivelul activelor, sau al capitalului social, sau al cifrei de afaceri sau al numărului de angajați

conform clasificării Bazei de date Bureau van Dijk - Orbis utilizată de către MFP-ANAF, actualizată la data de 13.11.2015, versiunea 129.

Referitor la criteriul de comparabilitate privind obiectul principal de activitate al companiilor potențial comparabile facem următoarele mențiuni:

-având în vedere că pentru exercitarea de activități de contabilitate, audit financiar și consultanță în domeniul fiscal sunt instituite o serie de restricții de acces la profesie, reglementate de O.G nr.65 /1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată și de Legea contabilității nr. 82/ 1991, republicată iar din dosarul prețurilor de transfer nu rezultă că S.C. x S.R.L. ar îndeplini condițiile de exercitare a activităților menționate s-a exclus utilizarea codului CAEN 6920 drept criteriu de comparabilitate;

În realizarea studiului de comparabilitate, s-a optat pentru utilizarea unui criteriu de comparabilitate ce presupune raportarea la companiile potențial comparabile care au obiectul de activitate principal "Alte activități profesionale, științifice și tehnice n.c.a - cod CAEN 7490", deoarece acest criteriu reflectă mai corect conținutul economic al serviciilor prestate de S.C. x S.R.L. în beneficiul S.C. X S.R.L., decât în cazul utilizării drept criteriu de comparabilitate raportarea la companiile potențial comparabile având obiectul principal de activitate "Activități de consultanță pentru afaceri și management - cod CAEN 7022".

În urma filtrării companiilor rezultate, din eșantionul de 3311 companii potențial comparabile identificate, au fost eliminate pozițiile care nu au cuprins toate elementele necesare calculului indicatorilor de comparabilitate (de exemplu: contribuabili care nu prezentau date referitoare la cifra de afaceri (turnover) și/sau profitul din exploatare (Ebit), fapt ce nu ar permite calculul indicatorilor de profitabilitate), societățile care înregistrează pierdere cumulată în perioada analizată, precum și societățile pentru care nu sunt disponibile informații cu privire la activitatea desfășurată sau desfășoară alte activități decât ce le fac obiectul tranzacțiilor controlate, rezultând un eșantion format din 98 societăți comparabile.

Pentru efectuarea unei comparații între S.C. x S.R.L. și societățile comparabile independente organele de control au optat pentru indicatorul financiar "rata rentabilității costurilor totale".

Intervalul cuartilar aferent celor 98 de societăți comparabile din eșantion se prezintă astfel:

În urma analizei efectuată de echipa de inspecție fiscală a indicatorului financiar „rata rentabilității costurilor totale (RRCT)”, pentru perioada 2010 - 2014, comparativ cu firmele din eșantionul selectat din baza de date "ORBIS", S.C. x S.R.L se poziționează astfel:

-în anul 2010 indicatorul analizat este situat în limitele intervalului de comparabilitate, ceea ce dovedește că în această perioadă S.C. x S.R.L a respectat principiul prețului de piață în tranzacțiile efectuate;

-în perioada 2011 - 2014 se înregistrează niveluri de rentabilitate peste limita superioară a intervalului de comparabilitate, ceea ce indică că profitul înregistrat de S.C. x S.R.L a fost supradimensionat din punct de vedere al principiilor prețurilor de transfer în tranzacțiile efectuate.

Având în vedere prevederile Cap. 1, art. 2, alin (3) din Anexa 1 a O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer precum și prevederile art.11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.29 din HG.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu actualizările și modificările ulterioare organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor derulate cu S.C. x S.R.L în anii 2011, 2012 și 2014 la nivelul mediane.

Situația privind calculul ajustării cheltuielilor deductibile aferente tranzacțiilor (diminuarea cheltuielilor deductibile ale SC X SRL) pentru anii 2011, 2012, 2013 și 2014 este prezentată în anexa nr. 16 la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, echipa de control a procedat corect și legal la ajustarea cheltuielilor deductibile aferente tranzacțiilor cu S.C. x S.R.L în anii 2011, 2012, 2013 și 2014 și au fost



luate in calcul la stabilirea profitului impozabil aferent anilor 2011,2012, 2013 si 2014 la SC X SRL.

Față de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au stabilit corect pentru perioada 2011-2014 cheltuieli nedeductibile in suma de x lei la calculul impozitului pe profit rezultate din ajustarea cheltuielilor deductibile aferente tranzacțiilor derulate cu persoana afiliata S.C. x S.R.L.

**Referitor la tranzacțiile derulate de vânzări reciproce de materiale (consumabile) și mijloace fixe cu partea afiliata romana SC x SRL CUI x, menționam urmatoarele:**

- în perioada 2010 - 2014, între S.C. XS.R.L și S.C. x S.R.L. s-au efectuat vânzări reciproce de materiale (consumabile) și mijloace fixe.

-valoarea materialelor vândute de S.C. X S.R.L. către S.C. x S.R.L a fost urmatoarea in anul 2010 - suma de x lei , in anul 2011 - suma de x lei , in anul 2013 -suma de x lei si in anul 2014 - suma de x lei.

-valoarea materialelor vândute de S.C. x S.R.L. către S.C. X S.R.L, a fost urmatoarea : in anul 2010 - suma de x lei, in anul 2011 -suma de x lei, in anul 2012 -suma de x lei, in anul 2013 -suma de x lei si in anul 2014 -suma de x lei.

Din analiza vânzările reciproce de materiale (consumabile) și mijloace fixe echipa de control a constatat ca între părți nu a fost încheiat un contract cu privire la livrarea bunurilor care fac obiectul tranzacției analizate iar din punct de vedere al tranzacțiilor comparabile externe sau interne, cele două societăți “nu au vândut către terți, în perioada analizată, bunuri similare cu cele care au făcut obiectul transferurilor în tranzacțiile controlate (intragrup)”, fapt consemnat si in dosarul preturilor de transfer.

La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între S.C. X S.R.L. și S.C. x S.R.L. s-a folosit metoda marjei nete care implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Potrivit prevederilor legale metoda marjei nete presupune “ efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate” iar în dosar nu se argumentează excluderea utilizării metodei comparării prețurilor (compararea externă a prețurilor) și a celorlalte metode tradiționale de determinare a prețurilor de transfer.

Pentru identificarea companiilor potential comparabile in cadrul marjei nete SC X a utilizat baza de date “Amadeus”.

In urma eliminării de către contribuabil a societăților, care potrivit raționamentului acestuia, nu îndeplinesc condiții suficiente de comparabilitate, din totalul de x de companii s-a ajuns la un eșantion de x societăți comparabile.

Din analiza informațiilor furnizate în dosarul prețurilor de transfer, privind strategia de căutare aplicată , echipa de control a constatat că nu s-a ținut cont de mărimea companiilor (părților) testate, fapt ce cauzează denaturarea rezultatului studiului de comparabilitate, având în vedere condițiile insuficiente de comparabilitate.

Pentru a identifica companiile care efectueaza tranzactii care ar putea fi considerate comparabile cu cele derulate de SC X SRL , s-a efectuat o alta cautare folosindu-se baza de date utilizata de ANAF, Bureau van Dijk-ORBIS, versiunea 129, actualizata la data de 05.11.2015.

ORBIS este o baza de date care oferă o privire de ansamblu despre organizarea companiilor multinaționale utilizând informații sub forma de rapoarte care sunt prezentate in detaliu si standardizate pentru a facilita analiza si cautarea companiilor verificate.

In scopul determinării modului de incadrare a preturilor de transfer practicate de SC X SRL in principiul “ lungimii de brat”, cu ajutorul aplicației informatice ORBIS , a fost efectuata analiza indicatorului de profitabilitate “ rata rentabilitatii costurilor totale “ ( RRCT %) comparative cu cea a unor societati independente care actioneaza in Romania.

A fost interogata baza de date ORBIS in vederea identificării companiilor independente comparabile , cu scopul de a compara atat marja rezultatului din exploatare cat si rata rentabilitatii costurilor totale realizata de SC X SRL cu cele ale companiilor care actioneaza pe piata in conditii similare, introducându-se următoarele criterii:

- localizarea societăților, respectiv a sediilor sociale, pe teritoriul :România;
- codul activității desfășurate, utilizându-se convenția CAEN Rev.2 și anume 4666 - Comerț cu ridicata al altor mașini si echipamente de birou

-companii active și complementar adăugat pentru lărgirea ariei de căutare și companii al căror statut nu este cunoscut;

-criteriul de independență A+, A, A-, U, societăți independente, cu acționariat cunoscut, care nu deține mai mult de 25% din acțiuni la alte societăți, direct sau indirect, precum și societăți la care nu se cunoște acționariatul, pentru extinderea numărului de societăți, urmând ca acestea să fie triate în cadrul analizei manuale din punct de vedere al afilierilor, societăți listate la bursă precum și societăți pentru care toți acționarii aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii" sau "angajați / manageri / directori", precum și companii la care toți acționarii, cu o deținere mai mare de 25% aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii "sau" angajați / manageri / administrație;

-exclus criteriul pentru care societățile sunt/detin subsidiare;

- societăți ce depun situații financiare neconsolidate.

-Categorii societății: societate mijlocie (Medium sized) clasificată după nivelul activelor, sau al capitalului social, sau al cifrei de afaceri sau al numărului de angajați conform clasificării Bazei de date Bureau van Dijk - Orbis utilizată de către MFP-ANAF, actualizată la data de 05.11.2015, versiunea 129,00.

Având in vedere criteriile mai sus mentionate, pentru anii 2010-2014 prin compararea societăților rezultate, prin duplicarea strategiei de căutare adoptată în dosarul prețurilor de transfer, cu eșantionul de societăți comparabile agreeate de contribuabil, s-au identificat, doar 7 societăți care respectă criteriul de comparabilitate privind mărimea companiei, astfel: SC x SA , x SRL, x SRL, x SA, x SRL, x SRL, x SRL.

Pe baza indicatorilor înregistrați de aceste x societati s-a recalculat indicatorul de profit (rata rentabilității costurilor totale), la care s-a făcut raportarea în dosarul prețurilor.

In urma analizarii datelor furnizate de documentația prezentată, s-a constatat faptul că valoarea indicatorilor, pentru anul 2014, a fost calculat, pe baza mediei indicatorilor din anii precedenți, motiv pentru care, în cadrul analizei, organele de control au aplicat același raționament profesional pentru indicatorii aferenți anului 2014.Calculul indicatorului de profit (rata rentabilitatii costurilor totale este prezentat in anexa nr.x la prezentul raport de inspecție fiscala.

Pe baza indicatorilor prezentați in anexa nr.x la raportul de inspecție fiscala , organele de control au recalculat intervalul de comparare , acest calcul fiind prezentat in anexa nr.x la prezentul raport de inspecție fiscala.

Din compararea valorii indicatorilor recalculați cu cea a indicatorilor calculați în dosarul prețurilor de transfer a rezultat o diferență semnificativă între aceștia.

In dosarul preturilor de transfer sunt centralizate prețurile de vânzare și prețurile de achiziție pentru materialele vândute între S.C. X S.R.L. (vânzător) și S.C. x S.R.L. (cumpărător) și prețurile de vânzare și prețurile de achiziție pentru materialele vândute între S.C. x (vânzător) și S.C. X S.R.L (cumpărător). Pentru perioada 2011- 2014 valoarea indicatorului „rata rentabilității costurilor totale” înregistrat atât de S.C. X S.R.L cât și de S.C. x S.R.L, se prezintă astfel:

Din analiza dosarului preturilor de transfer, organele de inspecție fiscala au concluzionat următoarele:

- indicatorul de profit calculat pentru S.C. X S.R.L. se află sub intervalul de piață în fiecare an din perioada analizată;

-indicatorul de profit calculat pentru S.C. x S.R.L. se află sub intervalul de piață în anii 2010-2012-2013 și peste limita superioară a intervalului de piață în anul 2011.

În urma celor prezentate anterior, având în vedere atât valoarea indicatorului de profit calculat în dosarul prețurilor de transfer pentru companiile comparabile agreeate cât și faptul că acesta nu prezintă datele financiare ale companiilor comparabile și nici modul în care a ajuns la aceste rezultate, se naște suspiciunea că valoarea indicatorilor de profit din studiul de comparabilitate a fost stabilită arbitrar sau chiar manipulată în vederea obținerii unui rezultat favorabil pentru contribuabil din punct de vedere al poziționării indicatorilor de profit ai S.C. X S.R.L și S.C. x S.R.L, în raport cu intervalul de comparare.

Urmare a efectuării studiului de comparabilitate efectuat de contribuabil, s-a ajuns la următoarele constatări:

-S.C. X S.R.L. se poziționează sub limita inferioară a intervalului de comparare în anii 2010, 2011, 2014, în timp ce în anul 2013 se poziționează deasupra limitei superioare a acestuia ceea ce arată că profitul înregistrat a fost subdimensionat din punct de vedere al principiilor prețurilor de transfer;

-S.C. x S.R.L. se poziționează deasupra limitei superioare a intervalul de comparare în perioada 2010 - 2013 și în interiorul intervalului în anul 2014 ceea ce arată că profitul înregistrat a fost supradimensionat din punct de vedere al principiilor prețurilor de transfer.

Având în vedere prevederile Cap. 1, art. 2, alin (3) din Anexa 1 a O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer precum și prevederile art. 11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.29 din HG.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu actualizările și modificările ulterioare organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor la nivelul mediane, astfel:

-pentru materialele vândute între S.C. X S.R.L. (vânzător) și S.C. x S.R.L. (cumpărător) organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor la nivelul mediane în anii 2010, 2011, 2013 și 2014. '

-pentru materialele vândute între S.C. x S.R.L. (vânzător) și S.C. X S.R.L. (cumpărător) organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor la nivelul mediane în anii 2010, 2011, 2012 și 2013.

Situația privind ajustarea /majorarea veniturilor pentru materialele vândute lui SC x SRL în anii 2010, 2011, 2013 și 2014 și situația cheltuielilor deductibile ajustate rezultate din cumpărarea de materiale de la SC x SRL în anii 2010, 2011, 2012 și 2013 este prezentată în anexa nr.x la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, echipa de control a procedat corect și legal la ajustarea cheltuielilor deductibile aferente tranzacțiilor cu SC x SRL în anii 2010, 2011, 2012 și 2013, acestea au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil aferent anilor 2010,2011,2012 și 2013 la SC X SRL.

**Referitor la tranzacțiile derulate în perioada 2010 - 2014, în care S.C. x S.R.L.** oferă servicii de închiriere, întreținere și reparații a echipamentelor în beneficiul S.C. X S.R.L, menționăm

Pentru serviciile de închiriere, întreținere și reparații de echipamente în dosarul prețurilor de transfer s-a aplicat metoda comparării prețurilor, ca urmare a identificării de tranzacții comparabile.

În preambulul expunerii constatărilor analizei efectuate enunțăm, în continuare, prevederile din legislația din România incidente în cazul prețurilor de transfer și linii directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația Pentru Cooperare și Dezvoltare Economică în cazul folosirii metodei comparării prețurilor:

Art. 11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“Alin. (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;

HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu actualizările și modificările ulterioare, prevede la pct.25, următoarele

*In cazul folosirii metodei comparării prețurilor, liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația Pentru Cooperare și Dezvoltare Economică trasează următoarea abordare, "... o tranzactie necontrolata este comparabila cu o tranzactie controlata (este o tranzactie comparabila necontrolata) in sensul metodei CUP daca este îndeplinita una din cele doua condiții: 1.nici una din diferentele (daca exista) între tranzacțiile comparate sau între companiile ce întreprind aceste tranzacții nu pot afecta substantial prețul pe piața deschisa; sau 2. pot fi făcute ajustari cu un grad suficient de acuratete pentru a elimina efectele substanțiale ale acestor diferente. Atunci cand este posibil sa se gaseasca tranzacții comparabile necontrolate, Metoda CUP este cel mai direct si mai sigur mod de aplicare a principiului lungimii de brat. In consecința, in astfel de cazuri Metoda CUP este preferabila fata de toate celelalte metode". (Ghidul O.C.D.E., Cap. II, partea a II-a, secțiunea B1, pct. 2.14.)*

*"Atunci cand se analizeaza daca tranzacțiile controlate si cele necontrolate sunt comparabile, trebuie avut in vedere efectul asupra prețului a unor funcții economice mai ample, si nu numai comparabilitatea produsului (factori relevanți in stabilirea comparabilitatii, in Capitolul I). Cand exista diferente între tranzacțiile controlate si cele necontrolate sau între companiile ce întreprind aceste tranzacții, poate fi dificil sa se stabileasca ajustari destul de precise pentru a elimina efectul asupra prețului. Dificultățile ce apar in incercarea de a efectua ajustari destul de precise nu ar trebui, in mod normal, sa excludă posibila aplicare a metodei CUP. Considerentele de ordin practic dieteaza o abordare mai flexibila care sa permită folosirea Metodei CUP si completarea sa, daca este necesar, cu alte metode, care ar trebui toate evaluate in funcție de acuratetea lor relativa. Ar trebui făcute toate eforturile pentru a ajusta datele astfel incat ele sa fie utilizate corespunzător intr-o metoda CUP. Ca si pentru orice alta metoda, siguranța relativa a Metodei CUP este influentata de gradul de precizie cu care pot fi făcute ajustările pentru a se realiza comparabilitatea." (Ghidul O.C.D.E., Cap. II, partea a II-a, secțiunea B1, pct. 2.14.)."*

In urma analizei informațiilor și datelor prezentate în dosarul prețurilor de transfer, s-a constatat ca prin analiza de comparabilitate efectuată, societatea contestata nu justifică cuantumul prețurilor practicate în tranzacțiile controlate reprezentând achiziția de servicii de închiriere, întreținere și reparații echipamente din următoarele motive:

-pentru prestarea de servicii de închiriere, întreținere și reparații a echipamentelor: Echipamente insertare, Echipamente insert (contract: x din 01.04.2010) și Echipamente post procesare Muller (contract: 018 din 01.04.2010, P100 din 01.06.2012) nu sunt prezentate tranzacții necontrolate comparabile;

-pentru perioada 01.04.2010 (contract: 018 din 01.04.2010) -17.01.2013 (contract: x din 17.01.2013) nu sunt prezentate tranzacții necontrolate comparabile privind prestarea de servicii de închiriere, întreținere și reparații a echipamentelor de printare;

-pentru perioada 16.04.2011 (contract : x din 16.04.2011) - 06.02.2012 (contract: x din 06.02.2012) nu sunt prezentate tranzacții necontrolate comparabile privind prestarea de servicii de închiriere, întreținere și reparații a echipamentelor de ștampilat;

-pentru perioada 01.06.2012 (contract: x din 01.06.2012) - 22.10.2012 (contract: x din 22.10.2012 ) nu sunt prezentate tranzacții necontrolate comparabile privind prestarea de servicii de închiriere, întreținere și reparații a echipamentelor de anvelopare; numărul

echipamentelor gestionate în relația contractuală cu societatea afiliată nu este comparabil cu numărul echipamentelor gestionate în relația contractuală cu independenți;

-prețul practicat în tranzacțiile comparabile prezentate în dosar este superior celui perceput în tranzacțiile controlate;

-din informațiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer rezultă diferențe semnificative între tranzacțiile controlate și cele independente atât din punct de vedere a numărului de echipamente (similare) incluse în contract cât și din punct de vedere a prețurilor practicate.

Referitor la cele prezentate anterior, este imposibil de efectuat ajustări asupra datelor de mai sus astfel încât ele să fie utilizate corespunzător atunci când se folosește metoda comparării prețurilor. În lipsa unui demers din partea contribuabilului în ceea ce privește indicarea unor criterii de ajustare astfel încât studiul de comparabilitate să nu fie fundamentat doar pe caracteristicile produselor, constatăm că pentru anii 2012 - 2014, subliniază doar diferența de preț între tranzacțiile controlate și necontrolate fără a justifica quantumul prețurilor practicate în relația cu societatea afiliată, în concordanță cu prevederile legale incidente în domeniu.

Motivat de faptul că în dosarul prețurilor de transfer nu se prezintă nici o comparabilă internă pentru perioada 2010 - 2011 privind tranzacțiile controlate, s-a procedat la realizarea unui studiu de comparabilitate, optându-se pentru metoda marjei tranzacționale nete, respectiv metoda marjei nete "care implică calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate și estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente.

Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. Partea selectată pentru testare este S.C. x S.R.L. având în vedere următoarele aspecte:

-societatea este proprietarul activelor ce fac obiectul tranzacțiilor analizate; din analiza clauzelor contractuale s-a tras concluzia că funcțiile și riscurile semnificative sunt în sarcina acesteia;

-obiectul de activitate care reflectă cât mai exact caracteristicile tranzacțiilor derulate între S.C. x S.R.L. și S.C. X S.R.L., este "Activități de închiriere și leasing de mașini și echipamente de birou (inclusiv calculatoare)" - cod CAEN 773.

Pentru a identifica companiile care efectuează tranzacții care ar putea fi considerate comparabile cu cele derulate de SC X SRL, s-a efectuat o altă căutare folosindu-se baza de date utilizată de ANAF, Bureau van Dijk-ORBIS, versiunea 129, actualizată la data de 19.11.2015 și au fost identificate 3 societăți, după următoarele criterii de selecție:

- localizarea societăților, respectiv a sediilor sociale, pe teritoriul :România;
- codul activității desfășurate, utilizându-se convenția CAEN Rev.2 și anume 7733

Activități de închiriere și leasing de mașini și echipamente de birou (inclusiv calculatoare)

-companii active și complementar adăugat pentru lărgirea ariei de căutare și companii al căror statut nu este cunoscut;

-criteriul de independență A+, A, A-, U, societăți independente, cu acționariat cunoscut, care nu deține mai mult de 25% din acțiuni la alte societăți, direct sau indirect, precum și societăți la care nu se cunoaște acționariatul, pentru extinderea numărului de societăți, urmând ca acestea să fie triate în cadrul analizei manuale din punct de vedere al afilierilor, societăți listate la bursă precum și societăți pentru care toți acționarii aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii" sau "angajați / manageri / directori", precum și companii la care toți acționarii, cu o deținere mai mare de 25% aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii" sau "angajați / manageri / administrație;

-exclus criteriul pentru care societățile sunt/detin subsidiare;

- societăți ce depun situații financiare neconsolidate.

-Categoriza societății: societate mijlocie (Medium sized ) clasificată după nivelul activelor, sau al capitalului social, sau al cifrei de afaceri sau al numărului de angajați conform clasificării Bazei de date Bureau van Dijk - Orbis utilizată de către MFP-ANAF, actualizată la data de 19.11.2015, versiunea 129.

Urmare analizei societăților potențial comparabile din România (x SRL -CUI x, x SRL - CUI x, x SRL- CUI x) au fost eliminate următoarele societăți: x SRL - nu prezintă informații pentru anul 2010; x SRL - conform informațiilor de pe pagina de internet societatea achiziționează și comercializează următoarele produse: cherestea de fag, cherestea rasinoase, bușteni de fag, bușteni rasinoase, peleti, furniruri.

Dat fiind faptul că, pentru România, eșantionul rezultat nu furnizează suficiente societăți comparabile s-a procedat la extinderea căutării de societăți potențial comparabile la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene, folosindu-se baza de date utilizată de ANAF, Bureau van Dijk-ORBIS, versiunea 129, actualizată la data de 13.11.2015 și a fost identificat un eșantion de 138 de companii, după următoarele criterii de selecție :

- localizarea societăților, respectiv a sediilor sociale, pe teritoriul: UNIUNEA EUROPEANĂ

- codul activității desfășurate, utilizându-se convenția CAEN Rev.2 și anume 7733 Activități de închiriere și leasing de mașini și echipamente de birou (inclusiv calculatoare )

- companii active și complementar adăugat pentru lărgirea ariei de căutare și companii al căror statut nu este cunoscut;

- criteriul de independență A+, A, A-, U, societăți independente, cu acționariat cunoscut, care nu deține mai mult de 25% din acțiuni la alte societăți, direct sau indirect, precum și societăți la care nu se cunoaște acționariatul, pentru extinderea numărului de societăți, urmând ca acestea să fie triate în cadrul analizei manuale din punct de vedere al afilierilor, societăți listate la bursă precum și societăți pentru care toți acționarii aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii" sau "angajați / manageri / directori", precum și companii la care toți acționarii, cu o deținere mai mare de 25% aparțin categoriilor "una sau mai multe persoane fizice sau familii" sau "angajați / manageri / administrație;

- exclus criteriul pentru care societățile sunt/detin subsidiare;

- societăți ce depun situații financiare neconsolidate.

-Categoriza societății: societate mijlocie (Medium sized) clasificată după nivelul activelor, sau al capitalului social, sau al cifrei de afaceri sau al numărului de angajați conform clasificării Bazei de date Bureau van Dijk - Orbis utilizată de către MFP-ANAF, actualizată la data de 13.11.2015, versiunea 129.

Din eșantionul de x de companii potențial comparabile identificate în baza criteriilor de mai sus, au fost eliminate pozițiile care nu au cuprins toate elementele necesare calculului indicatorilor de comparabilitate (d.e. contribuabili care nu prezintă date referitoare la cifra de afaceri (turnover) și/sau profitul din exploatare (Ebit), fapt ce nu ar permite calculul indicatorilor de profitabilitate), precum și societățile care înregistrează pierdere cumulată în perioada analizată, rezultând astfel un eșantion format din x companii.

Aceste companii au fost examinate individual eliminându-se societățile pentru care nu sunt disponibile informații cu privire la activitatea desfășurată rezultând un eșantion format din x societăți comparabile.

Pentru efectuarea unei comparații între performanțele S.C. x S.R.L. și societățile comparabile independente s-a optat pentru indicatorul financiar " rata rentabilității costurilor totale".

În urma analizării de către organul de control a indicatorului financiar „rata rentabilității costurilor totale (RRCT)”, pentru perioada 2010 - 2014, comparativ cu firmele din eșantionul selectat din baza de date ORBIS, S.C. x S.R.L. se situează astfel:

-în anii 2010 și 2011 se înregistrează niveluri de rentabilitate peste limita superioară a intervalului de comparabilitate, ceea ce arată că profitul înregistrat a fost supradimensionat din punct de vedere al principiilor prețurilor de transfer;

-în anul 2012 indicatorul analizat este situat în limitele intervalului de comparabilitate;

-în anii 2013 și 2014 se înregistrează niveluri de rentabilitate sub limita inferioară a intervalului de comparabilitate, ceea ce arată că profitul înregistrat a fost subdimensionat din punct de vedere al principiilor prețurilor de transfer;

Având în vedere prevederile Cap. 1, art. 2, alin (3) din Anexa 1 a O.P.A.N.A.F. nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer precum și prevederile art. 11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.29 din HG.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu actualizările și modificările ulterioare organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor derulate în anii 2010 și 2011 cu SC x SRL la nivelul mediane.

Situația privind calculul privind ajustarea cheltuielilor aferente tranzacțiilor (diminuarea cheltuielilor deductibile ale SC X SRL) pentru anii 2010, 2011 este prezentată în anexa nr.x la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, echipa de control a procedat la ajustarea cheltuielilor deductibile aferente tranzacțiilor cu SC x SRL în anii 2010 și 2011 și au fost luate în calcul la stabilirea profitului impozabil aferent anilor 2010 și 2011 la SC X SRL.

Față de cele prezentate echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada 2011-2014 cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit în **suma de x lei** (compusă din x lei +x) rezultate din ajustarea cheltuielilor deductibile aferente tranzacțiilor derulate cu persoana afiliată SC x SRL și au majorat veniturile cu suma de x lei pentru materialele vândute de S.C. X S.R.L. (vânzător) către S.C. x S.R.L. (cumpărător) în conformitate cu prevederile art. 11 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea în perioada 01.01.2010-31.12.2014 a cheltuielilor în suma de **x lei** stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a ajustării cheltuielilor privind prestarea de servicii înregistrate în baza facturilor emise de partea afiliată SC x SRL și la cheltuielile nedeductibile în suma de x lei stabilite de organele de inspecție fiscală ca urmare a ajustării cheltuielilor privind prestarea de servicii înregistrate în baza facturilor emise de partea afiliată SC x SRL, și considerarea ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL pentru **cheltuieli nedeductibile fiscal în suma de x lei**.

Față de cele mai sus menționate la pct.3.11 și pct.3.1.2. din prezenta decizie, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor în suma totală de x lei înregistrate cu prestări de servicii efectuate de contestatară, achiziții de bunuri, cheltuieli de deplasare, etc și cheltuieli rezultate din ajustarea cheltuielilor calculate în baza aplicării prețurilor de transfer în perioada 01.01.2010-31.12.2014, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, și în consecință au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei**, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care precizează:

“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*”, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC XSRL** pentru suma de **x lei reprezentând impozit pe profit**

**stabilit suplimentar** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr.x/18.02.2016.

**3.1.3. Referitor la obligațiile fiscale accesorii** aferente impozitului pe profit **in suma totală de x lei** (majorări de întârziere calculate în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei)

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente impozitului pe profit, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate diferența suplimentară stabilită prin decizia de impunere contestată.*

**In fapt**, prin decizia de impunere atacată s-au stabilit în sarcina contestatoarei diferențe de impozit pe profit în suma de x lei asupra cărora s-au calculat pe perioada 26.07.2010-31.12.2015 accesorii aferente în suma de x lei (prezentate în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală).

**In drept**, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător".

Accesoriile contestate reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul ce face obiectul pct.3.1.1. din prezenta decizie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de **SC X SRL** pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, pe cale de consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru accesorii aferente în suma de x lei.

**3.2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în suma x lei, majorări de întârziere și dobânzi în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x aferente TVA**

*Cauza supusă soluționării dacă societatea beneficiază de drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, în condițiile în care prin contestația formulată și documentele depuse în susținerea contestației nu se dovedește o altă situație de fapt sau de drept de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**In fapt**, inspecția fiscală la TVA s-a efectuat în baza Avizului de inspecție fiscală nr.F-TL 8 din 25/02/2015 și a cuprins în verificare perioada 01.01.2010-31.12.2014.

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/18.02.2016 s-au stabilit pe perioada supusă



verificării diferențe de TVA stabilită suplimentar în suma de x lei, majorări de întârziere și dobânzi în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei.

**In drept**, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată incidente sunt următoarele prevederi legale stipulate în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 145*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*ART. 146*

*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Din prevederile legale mai sus citate se reține că persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de art. 155 din Codul fiscal, condiții ce nu au fost îndeplinite de către **SC X SRL**, astfel în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe la TVA în suma de x lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Diferențele stabilite suplimentar la TVA în suma de x lei, reprezintă:

**-Suma de x lei** reprezintă TVA nedeductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală, aferentă facturilor emise de SCPA x reprezentând c/v onorariu conform contract nr.x/27.10.2007, din facturile emise de Cabinet Individual de Avocat x, din facturile emise de CA x, Avocat x, CA x, SCA x, BNP x, Cabinet de avocat x, reprezentând onorarii avocaționale, asistenta juridică și consultanța.

În conținutul facturilor sunt menționate în mod generic ”consultanța”, c/v onorarii”, iar la cantitate ”1” la pret este menționat valoarea facturii fără TVA, fără a se preciza în mod concret, serviciile efectuate, dosarele, avute în vedere, denumire, cantitate, preț unitar, valoare, etc. și nu sunt însoțite de rapoarte, situații devize din care să rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, cantitate, dosarele avute în vedere, prețul pe servicii, timpul alocat serviciilor, etc.

Până la finalizarea inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat rapoarte, situații, devize din care să rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, cantitate, prețul pe servicii, timpul alocat serviciilor și dacă aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

**-Suma de x lei** reprezintă TVA nedeductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală aferentă facturilor emise de SC x SRL CUI x reprezentând c/v prestări servicii consultanță conform contract nr.x/11.09.2006, fără ca aceste facturi să fie întocmite cu respectarea prevederilor art. 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Facturile sunt însoțite de un deviz în care este menționat că s-au efectuat servicii de consultanță și raportare activitate, dar nu sunt menționate ce servicii de consultanță s-au efectuat, ce activitate s-a raportat și monitorizat, timpul alocat fiecărui serviciu.

Conform contractului prezentat de societate nr.x/14.09.2006, obiectul contractului il constituie:"

1.Administrarea de servicii lunare de consultanta in urmatoarele domenii:-  
Administrarea si implementarea proiectelor ce fac parte din obiectul contractului;

2.Monitorizarea lunara a activitatilor realizate (Raportare de stare asupra proiectelor in derulare); 3.Proiectarea de soluții software si hardware pentru prelucrarea documentelor, incluzand:-Structura si funcționalitatea soluției identificate;-Fluxul Tehnologic; - Planul de implementare;-Programa de școlarizare pentru utilizatori;-Solutii de optimizarea performantelor; -întocmirea studiilor de caz."

Atat facturile cat si devizele care insotesc aceste facturi nu cuprind ce servicii de consultanta s-au efectuat, ce activitati lunare s-au monitorizat, ce proiecte de soluții software si hardware pentru prelucrarea documentelor s-au efectuat, etc.

De asemenea conform aceluiași contract durata contractului este: "Contractul se incheie pe o durata de 1 an calculat de la data de 1 septembrie 2006, la expirarea termenului părțile putând conveni la prelungirea acestuia" iar " nominalizarea proiectelor efectuate se va face periodic prin act additional la prezentul contract."

Societatea nu a prezentat nici in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei , un act adițional pentru prelungirea duratei contractului nr.x/14.09.2006, acte adiționale privind nominalizarea proiectelor efectuate, precum si documente, situatii, rapoarte din care sa rezulte ce servicii de consultanta s-au efectuat, ce activitate s-a raportat si monitorizat, timpul acordat fiecărui serviciu si nu a demonstrat ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile.

**-Suma de x lei** reprezintă TVA nedeductibila stabilita de organele de inspecție fiscala , aferenta facturilor nr.x/17.11.2010 si nr. x/07.01.2011, emise de CA xCUI x, operator economic neplatitor de TVA, asa cum rezulta din baza de date a M.F.P, societatea incalcand astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Nici in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei operatorul economic nu a venit cu probe din care sa rezulte ca acest operator economic este plătitor de TVA.

**-Suma de x lei** reprezintă TVA nedeductibila, stabilita de organele de inspecție fiscala , aferenta facturii nr.x/21.01.2011 in copie xerox , emisa de SC x SRL CIF RO x reprezentând c/v dezvoltare IT, fara ca aceasta factura sa fie intocmita cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, factura nu conține date delegat , fiind inscrisa mențiunea " *transmisa prin posta*", nu este insotita de un raport , un contract sau alte documente din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionata in factura,.

Prin întrebarea nr.x din nota explicativa, organul de inspectie fiscala a solicitat SC X SRL un raport, un contract sau alte documente din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionata in factura nr. x/21.01.2011 in copie xerox emisa de SC x SRL CUI x, natura serviciilor prestate, tariful practicat si timpul acordat serviciilor precum si factura in original, administratorul societatii d-nul x a răspuns: " *Nu exista factura in original, dar conform legislației aplicabile o factura transmisa prin fax si alte mijloace electronice reprezintă un document eligibil inregistrarii sale in evidentele contabile*", dar nu a prezentat un raport , un contract sau alte documente din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionata in factura nr. x/21.01.2011 in copie xerox, emisa de SC x SRL CUI x, natura serviciilor prestate, tariful practicat si timpul acordat serviciilor, precum si factura nr. x/21.01.2011 in original si documente din care sa rezulte ca aceste servicii sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile.

Aceste documente nu au fost prezentate nici in susținerea contestatiei.

**-Suma de x lei** reprezintă TVA nedeductibila stabilita de organele de inspecție fiscala , aferenta facturilor reprezentând c/v cazare , masa servita, bilete avion, etc, fara ca acestea sa fie insotite de documente din care sa rezulte ca aceste achiziții sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile, precum si ordine de deplasare in conformitate cu prevederile O.M.F.P nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, care sa

confirme locul deplasării, confirmarea deplasării, necesitatea și realitatea deplasării, deplasarea în interesul activității societății.

Referitor la faptul dacă SC X SRL deține documente din care să rezulte ca aceste bilete de avion, masa servită și serviciile de cazare sunt aferente realizării de operațiuni taxabile, la întrebarea nr.32 din nota explicativă, administratorul societății dl.x a răspuns: "**Nu deținem documente**".

Până la finalizarea inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente pentru a justifica dacă aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

**-Suma de x lei** reprezintă TVA nedeductibilă stabilită de organele de inspecție fiscală, din care :TVA în suma de **x lei** reprezintă TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de **SC x SA**, reprezentând c/v servicii informatice de mentenanță, **x lei** reprezintă TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de SC x SRL în anul 2010 reprezentând c/v prestări servicii conform contract nr.16/14.09.2010 și contract x/01.10.2010, iar TVA în suma de **x lei** reprezintă TVA nedeductibilă aferentă facturii nr.x/01.11.2010 emisă de SC x SRL în anul 2010 reprezentând elaborare plan de afaceri conform contract nr.x/22.05.2008.

Facturile emise de SC x SA sunt menționate în mod generic "*servicii informatice de mentenanță*" iar la cantitate "1", la pret este menționat valoarea facturii fără TVA, fără a se preciza în mod concret, serviciile efectuate, denumire, cantitate, preț unitar, valoare, etc. și nu sunt însoțite de rapoarte, situații, devize din care să rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, cantitate, timpul alocat serviciilor, un raport asupra intervențiilor care trebuia întocmit conform art.5.2 din contractul nr.x/30.12.2009. Facturile nu conțin toate elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Conform contractului de prestări servicii x/30.12.2009 încheiat cu SC x SA, obiectul contractului îl reprezintă conform pct.2 "*Prestatorul oferă următoarele servicii: -suport; mentenanță corectivă; mentenanță evolutivă. Serviciile descrise mai sus vor fi prestate cu aplicația x.*", iar conform pct.5.2 din același contract "*Specialiștii Prestatorului vor realiza, cel târziu în cea de-a 5-a zi lucrătoare a lunii, un raport asupra intervențiilor din luna precedentă, pe care îl vor trimite spre validare interlocutorului operațional al Clientului. Raportul astfel întocmit se consideră validat de către Client dacă acesta nu formulează nici o obiecție în termen de 3 zile lucrătoare de la data primirii raportului. Raportul validat de Client constituie baza pentru facturare*".

Facturile emise de x SA nu sunt însoțite de un raport asupra intervențiilor care trebuia întocmit conform art.5.2 din contractul nr.x/30.12.2009.

Conform prevederilor pct.6 din x/30.12.2009: "*Prezentul contract are valabilitate pe o perioadă de 1 an. El se va prelunge pentru aceeași durată, numai prin acte adiționale semnate de ambele părți*".

Societatea nu a prezentat acte adiționale prin care a fost prelungită durata contractului pentru anul 2011 și anul 2012.

Contestatarea nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, rapoartele asupra intervențiilor care trebuiau întocmite conform art.5.2 din contractul nr.x/30.12.2009, actele adiționale prin care a fost prelungită durata contractului pentru anul și anul 2012, de asemenea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Facturile emise de **SC x SRL** reprezentând c/v prestări servicii conform contract nr.x/14.09.2010 și contract 18/01.10.2010, nu sunt însoțite de situații de lucrări și procesul verbal de finalizare a operațiunilor. Facturile nu conțin toate elementele prevăzute de art. 155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu sunt însoțite de devize, situații de lucrări și procesul verbal de finalizare a lucrărilor și nu a demonstrat ca aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Societatea a prezentat in timpul inspecției fiscale contractul nr. x/01.10.2010, potrivit caruia obiectul contractului il constituie “ *executarea de către Prestator in favoarea Beneficiarului a unor servicii , care vor fi detaliate in Anexa nr. 1 la prezentul contract , la tarifele prevăzute in Art. 5. Obiectul principal al prezentului contract este relocarea unor echipamente ale beneficiarului, de inalta precizie, in localia sa din Timișoara si consta in preluarea , ambalarea , transportul si manipularea in vederea amplasarii in locația Beneficiarului echipamentelor.*”, anexa nr.1 care nu a fost prezentata la contract, iar prețul contractului este de x lei la care se adauga TVA iar facturile sunt in suma de x lei fara TVA.

In timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat “ *devizul oferta*” din 14.09.2010 pentru suma de 38.060 lei intocmit de SC x de recepție a lucrărilor nr.x/29.10.2010” si “*procesul verbal de recepție a lucrărilor nr.x/09.11.2010*”, documente care nu poarta stampila si semnătură nici uneia dintre parti.

Societatea nu a prezentat nici in timpul controlului si nici in susținerea contestatiei, devize , situatii , rapoarte din care sa rezulte efectiv lucrările executate conform contracte si sumele înscrise in facturi, incalcanad astfel prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare coroborat cu prevederile art.73 alin.(1) - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificările si completările ulterioare.

\*Referitor la factura nr.x/01.11.2010 emisa de SC x SRL, reprezentând elaborare plan de afaceri conform contract nr.x/22.05.2008, menționam ca nu este insotita de un raport, o situatie din care sa rezulte tipul de servicii prestate, timpul alocat serviciului prestat, detalieri calcul si valoarea serviciului. Factura nu conține toate elementele prevăzute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare .Pana la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat nr.x/22.05.2008 incheiat cu SC x SRL, situatii, rapoarte din care sa rezulte sumele inscrise in factura si daca aceste servicii sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile

Referitor la întrebarea nr.x din nota explicativa privind detinerea de catre SC X SRL de” situatii de lucrări, rapoarte de lucru din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionate in factura nr.x/01.11.2010 emisa de SC x SRL, natura serviciilor prestate, tarifele practicate si timpul acordat fiecărui serviciu si contractul nr.x/22.05.2008 incheiat cu aceasta societate”, *administratorul societatii d-nul x a răspuns: “ Societatea X a fost implicata intr-un proces cu societatea x SRL pentru rezolutiune contract dosar x/2009 Tribunalul Dambovita. Facem demersuri la instantele de judecata pentru obținerea hotararii definitive si irevocabile”.*

Societatea nu a prezentat in susținerea contestatiei contractul nr.x/22.05.2008 incheiat cu SC x SRL si un raport, o situatie din care sa rezulte natura serviciilor prestate, timpul acordat serviciilor prestate, detalieri calcul si valoarea serviciilor, de asemenea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile.

**-Suma de x lei** reprezintă TVA nedeductibila stabilita de organele de inspecție fiscala, aferenta facturii nr. x/31.03.2011 emisa de SC x SRL reprezentând c/v prestări servicii conform contract nr.x din 31.03.2011 , factura nu este intocmita cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si anume nu conține denumirea serviciilor prestate efectiv, prețul unitar, timpul aferent , cantitate si nu este insotita de documente, rapoarte, contract din care sa rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, timpul alocat serviciilor, etc. .

Potrivit Contractului de prestări servicii nr.x din 31.03.2011, obiectul contractului il contituie “ *prestarea de servicii de amenajare a spațiului mentionat de către Prestator in raport cu natura activitatii ce urmeaza a se desfasura*”, iar conform prevederilor art.7 din contract “ *prestatorul se oblighe sa presteze servicii de amenajare interioara a spațiului in suprafata de x mp, compus din 3 incaperi cu destinatia spațiu birouri in suprafata de x mp,*

*o incapere cu destinatia de camera de consiliu in suprafata de 28 mp., o incapere cu destinatia de camera server in suprafata de x mp, o incapere cu destinatia de camera de receptie in suprafata de x mp, o incapere cu destinatia de spatiu de depozitare”*

Societatea nu a prezentat nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, rapoarte, situatii, devize din care sa rezulte natura serviciilor prestate, pretul unitar, timpul aferent, cantitate precum si documente din care sa rezulte ca aceste servicii au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

**-Suma de x lei** reprezinta TVA nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala, aferenta facturilor emise de SC x SRL CIF x reprezentand c/v servicii hoteliere conform contract nr.x/08.01,2009-lipsa anexa nr.1 la contract in care sunt specificate serviciile ce vor fi prestate. Pe aceste facturi sunt mentionate in mod generic ”consultanta”, ”servicii hoteliere” , c/v onorarii” , iar la cantitate ” 1 ” , la pret este mentionat valoarea facturii fara TVA, fara a se preciza in mod concret, serviciile efectuate , denumire, cantitate, pret unitar, valoare, etc. si nu sunt insotite de rapoarte , situatii , devize din care sa rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, pretul unitar fiecarui serviciu,cantitate, pretul pe servicii, timpul alocat serviciilor, etc..

Conform contractului cadru de prestari servicii nr.x/08.01.2009 prezentat organelor de inspectie fiscala de societate in timpul inspectiei fiscale , obiectul contractului il constituie: *“1.1..... asigurarea de catre Prestator a serviciilor prezentate in preambulul contractului precum si in Anexa nr.1 a prezentului contract , la complexul x, clasificat la categoria \*\*\*\* 4 stele; 1.2 Serviciile vor fi asigurate la nivel calitativ determinat de categoria Hotelului.” 1.3 Prezentul contract se constituie in cadrul legal general in care pentru perioada de timp determinate mai jos, Prestatorul asigura Beneficiarului serviciile mentionate in conditii agreeate de comun acord .Fiecare eveniment va fi particularizat cu elemente specifice care se vor inscrie in acte aditionale la prezentul contract (denumite anexe). De asemenea in conformitate cu prevederile Capitolului 4 pct. 4.2 din contract: (...) Facturile vor fi insotite de devizele de servicii corespunzatoare acestei perioade.”*

Atat in timpul inspectiei fiscale cat si in sustinerea contestatiei, contestatorul nu a prezentat documente din care sa rezulte detaliat ce servicii hoteliere au fost efectuate efectiv, pretul pentru fiecare serviciu , ce evenimente s-au desfasurat si documente din care sa rezulte , necesitatea si oportunitatea serviciilor prestate si faptul ca aceste servicii au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile.

**-Suma de x lei** reprezinta TVA nedeductibila stabilita de organele de inspectie fiscala , astfel:

**-x lei** reprezinta TVA nedeductibila stabilita suplimentar aferente facturii nr.x/12.05.2010 emisa de SC x SRL x, CIF x, reprezentand redecorare cladire de birouri din str.x Bucuresti (contract dovada sediu expirat cu 01.12.2009)-lipsa situatii de lucrari; factura ce nu este insotita de situatii, devize din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, detalieri calcul si valoare servicii iar societatea nu a demonstrat cu documente ca aceste servicii sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile.

Asa cum rezulta din Certificatul emis de O.R.C Bucuresti nr.x/07.05.2015 prezentat de societate, data expirarii dovezii sediului este 01.12.2009 pentru Punctul de lucru din str.x Bucuresti, iar SC X SRL nu a prezentat documentul prin care s-a prelungit durata valabilitatii sediului din x Bucuresti si nici situatii, devize din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, detalieri calcul si valoare servicii, timpii aferenti, pretul pe servicii.

**-x lei** reprezinta TVA nedeductibila stabilita suplimentar aferenta facturii nr.x/08.07.2010 emisa de SC x SA , reprezentand c/v masina de spalat si aragaz Zanussi, achizitii nejustificate ca fiind aferente realizarii de operatiuni taxabile, incalcandu-se astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**-x lei** reprezinta TVA nedeductibila stabilita suplimentar in anul 2011 si anul 2012, aferenta facturilor emise de SC x SRL Bucuresti reprezentand c/v cicluri imprimare , cicluri anvelopare si prestari servicii intretinere si reparatii echipamente. Facturile emise de SC x SRL Bucuresti nu sunt intocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și nu erau însoțite de un deviz lunar de lucru aprobat de beneficiar așa cum este prevăzut la CAP.III din Contractul de prestări servicii de întreținere nr.x/04.01.2011 prezentat de societate, de documente justificative prin care să se prezinte modalitatea de determinare a cantităților înscrise în facturi.

De asemenea serviciile prestate nu au fost justificate ca fiind aferente realizării de operațiuni taxabile, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a), prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și prevederile art.155 alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coraborate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și cu prevederile pct.48 din HG.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor capitolului I din Contractul nr.3/04.01.2011, obiectul contractului îl reprezintă “prestarea de servicii de întreținere și reparații a echipamentelor din Anexa 1” iar în facturile emise de SC x SRL București, denumirea serviciilor prestate este “cicluri imprimare” și “cicluri anvelopare”, fiind în contradicție cu obiectul contractului.

Devizele date ca exemplu de societate la nota explicativă sunt devize de asistență tehnică permanentă și nu devize de lucru așa cum prevede contractul, acestea nu sunt aprobate de beneficiar iar în cuprinsul acestora sunt cuprinse denumirea echipamentelor, nr.cicluri de imprimare și nr. cicluri anvelopare pentru fiecare tip de echipament fiind în contradicție cu prevederile contractului, care la CAP.I prevede serviciile pe care prestatorul urmează să le execute în spațiile de lucru ale beneficiarului și anume: “

*A.Asistența tehnică la solicitare pe toată durata de lucru al Beneficiarului (Luni - Samabata de la orele 8 la orele 22)*

*B. Depanarea și repararea pieselor și subansamblelor defecte; C. înlocuirea pieselor defecte;*

*C.Școlarizarea personalului beneficiarului pentru operarea echipamentelor; E. Stabilirea unui plan de revizii și inspecții preventive ale echipamentelor descrise în Anexa 1, în conformitate cu programul de lucru al Beneficiarului; F. Furnizarea de servicii de întreținere și suport tehnic a aplicațiilor informatice; G. Dezvoltarea pe baza de comandă ferma a unor aplicații informatice pentru îmbunătățirea procesului tehnologic al Beneficiarului”, iar la capitolul III art.3.1 prevede “ Valoarea contractului include toate costurile legate de manopera și deplasare la intervenții pentru întreținerea tehnologiei dar nu include contravaloarea pieselor de schimb și subansamblelor înlocuite de Prestator.....”*

Societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale cât și în susținerea contestației, devizele lunare de lucru aprobate de beneficiar așa cum este prevăzut la CAP.III din Contractul de prestări servicii de întreținere nr.x/04.01.2011 prezentat de societate și documentele justificative prin care să se prezinte modalitatea de determinare a cantităților înscrise în facturi și în ce constau serviciile prestate precum și documente din care să rezulte că aceste servicii sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

-x lei reprezintă TVA nedeductibilă stabilită suplimentar în anul 2013 aferentă facturilor emise de SC x SRL, reprezentând c/v onorarii conform contract de prestări servicii nr.x/25.04.2013.

Facturile nu sunt întocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și anume nu conțin denumirea serviciilor prestate efectiv, prețul unitar, timpul alocat și nu sunt însoțite de rapoarte, situații, din care să rezulte că serviciile au fost efectuate, durata de timp aferentă, prețul serviciilor. Până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat rapoarte, situații pentru a justifica sumele înscrise în facturi și nu a justificat dacă aceste servicii sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Cu privire la întrebarea nr.x din nota explicativă privind deținerea de către societate a rapoartelor de lucru din care să rezulte modul de stabilire a bazei de calcul, natura serviciilor prestate, tarifele practicate și timpul acordat fiecărui serviciu menționate în facturile emise de SC x SRL, administratorul societății dl.x a răspuns: “ SC x SRL -

*societate de recrutare personal a prestat către Xservicii de recrutare personal -x .Anexam contractul de punere la dispoziție din data de 24.07.2013.”, dar nu a pus la dispoziție contractul nr.x/25.04.2013 si rapoarte din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, prețul aferent serviciilor prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat.*

Din contractul de punere la dispoziție incheiat in data de 24.07.2013, nu rezulta serviciile efectiv prestate si modul de calcul al sumelor din facturi.

Societatea nu a prezentat nici in susținerea contestatiei, rapoarte din care sa rezulte, ce servicii au fost efectuate, prețul aferent serviciilor prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat.

- **x lei** reprezintă TVA nedeductibila stabilita suplimentar in anul 2013 in baza facturilor emise de SC **x SRL** reprezentând c/v servicii conform contract nr.x/iulie 2012, conform contract x/12.08.2013, servicii deplasare Viena.

Facturile nu sunt intocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si anume nu conțin denumirea serviciilor prestate efectiv, prețul unitar, timpul alocat si nu sunt insotite de rapoarte, situatii, din care sa rezulte ce servicii au fost efectuate, durata de timp aferenta, prețul serviciilor, ordine de deplasare emise de SC **X SRL** pentru personalul care s-a deplasat in Viena. Pana la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat rapoarte, situatii pentru a justifica sumele inscrise in facturi si nu a justificat daca aceste servicii sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile.

Atat in timpul inspecției fiscale cat si in susținerea contestatiei societatea nu a prezentat rapoarte situatii din care sa rezulte tipul de servicii prestate, detalieri calcul si valoare servicii, timpul alocat, ordine de deplasare emise de SC **X SRL** pentru personalul care s-a deplasat in Viena, motivul deplasarii, dovada ca delegații respectiv au ajuns la Viena si de asemenea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste servicii sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

-**x lei** reprezintă TVA nedeductibila stabilita suplimentar in anul 2011 aferente facturilor emise de SC **x SRL** reprezentând c/v servicii recrutare conform contract, fara ca aceste facturi fie întocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si anume nu conțin denumirea serviciilor prestate efectiv, prețul unitar si nu sunt insotite de rapoarte , situatii devize din care sa rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, timpul alocat serviciilor, etc.

Pana la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat rapoarte, situatii pentru a justifica sumele inscrise in facturi si nu a justificat daca aceste achiziții sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile.

-**x lei** reprezintă TVA nedeductibila stabilita suplimentar in anul 2011, in baza facturii nr.x/01.07.2011 emisa de SC **x SRL CIF x** reprezentând c/v revizie tehnica echipamente electro mecanice parțial.

Factura nr.x/01.07.2011 nu este intocmita cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si anume nu conține denumirea serviciilor prestate efectiv, prețul unitar, timpul aferent si nu este insotita de documente, rapoarte, contract din care sa rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, timpul alocat serviciilor, etc.

Nici in timpul inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei societatea nu a prezentat devize, situatie de lucrări din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul din facturi, natura serviciilor prestate, tarifele practicate si timpul acordat serviciilor inscrise in factura.

-**x lei** reprezintă TVA nedeductibila stabilita suplimentar in anul 2011 in baza facturilor nr.x/29.06.2011 si nr. x/27.07.2011 emise de SC **x SRL CIF x** reprezentând c/v lucrări amenajare spațiu **x** conform contract nr.x/20.05.2011, fara ca aceste facturi sa fie intocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si anume nu conțin denumirea serviciilor prestate efectiv, prețul unitar, cantitate si nu sunt insotite de rapoarte , situatii devize din

care sa rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, timpul alocat serviciilor, procesul verbal de finalizarea lucrărilor, etc., si nu a justificat daca aceste achiziții sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile.

Pana la finalizarea inspecției fiscale si nici in susținerea contestatiei, societatea nu a prezentat rapoarte, situatii pentru a justifica sumele inscrise in facturi, procesul verbal de finalizarea lucrărilor si nu a justificat daca aceste achiziții sunt aferente realizarii de operațiuni taxabile.

-x lei reprezintă TVA nedeductibila stabilita suplimentar in anul 2012 baza facturilor emise de SC x SRL, reprezentând c/v prestări servicii intretinere, fara ca aceste facturi fie intocmite cu respectarea prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si anume nu conțin denumirea serviciilor prestate efectiv, prețul unitar, timpul alocat, cantitate si nu sunt insotite de rapoarte, situatii, devize din care sa rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, prețul unitar fiecărui serviciu, timpul alocat serviciilor, precum si documente din care sa rezulte modalitatea de determinare a cantitatilor inscrise in devize, etc.

Conform contractului de prestări servicii de intretinere nr.x/01.06.2011 prezentat de societate , obiectul contractului il reprezintă: *“Asistenta tehnica de solicitare pe toata durata programului de lucru al Beneficiarului (Luni-Sambata de la orele 8 la orele 22); Depanarea si repararea pieselor si subansamblelor defecte;Inlocuirea pieselor defecte ;Scolarizarea personalului Beneficiarului pentru operarea echipamentelor; Stabilirea unui plan de revizii si inspecții preventive ale echipamentelor descrise in Anexa 1, in conformitate cu programul de lucru al Beneficiarului; Furnizarea de servicii de intretinere si suport tehnic a aplicațiilor informatice; Dezvoltarea pe baza de comanda ferma a unor aplicații informatice pentru imbunatatirea procesului tehnologic a Beneficiarului.”*

Referitor la faptul daca SC X SRL deține documente modalitatea de determinare a cantitatilor inscrise in facturile emise de SC x SRL reprezentând c/v cicluri anvelopari si cicluri imprimare si înscrierile in care se evidentiaza aceste cantitati.(buc.), daca devize lunare de lucru, rapoarte de lucru din care sa rezulte modul de stabilire a bazei de calcul mentionate in facturile reprezentând c/v prestări servicii intretinere ,natura serviciilor prestate efectiv , tarifele practicate si timpul acordat fiecărui serviciu , la intrebarea nr.x din nota explicativa, administratorul societatii dl.x a răspuns: *“ Facturile fiscale au fost emise conform devizelor atașate facturilor Ele exista in dosarul contabil al fiecărei luni din perioada supusa controlului fiscal.Anexam spre exemplu cateva facturi si devize”*, dar nu a prezentat modul de determinare a cantitatilor inscrise in devizele de lucrări prezentate si ce servicii au fost efectuate efectiv conform cap.I “Obiectul contractului” din contractul nr.x/01.06.2011.

Devizele prezentate au ca denumire *“ devize asistenta tehnica permanenta “* iar in cuprinsul acestora sunt cuprinse denumirea echipamentelor, nr.cicluri de imprimare si nr. cicluri anvelopare pentru fiecare tip de echipament precum si servicii de intretinere si suport tehnic a aplicațiilor informatice, fiind in contradicție cu prevederile contractului, care la CAP.I prevede seviceiile pe care prestatorul urmeaza sa le execute in spatiile de lucru ale beneficiarului si anume :

*“ A.Asistenta tehnica la solicitare pe toata durata de lucru al Beneficiarului (Luni - Samabata de la orele 8 la orele 22);*

*B. Depanarea si repararea pieselor si subansamblelor defecte; C. înlocuirea pieselor defecte; D.Școlarizarea personalului beneficiarului pentru operarea echipamentelor; E. Stabilirea uni plan de revizii si inspecții preventive ale echipamentelor descrise in Anexa 1, in conformitate cu programul de lucru al Beneficiarului; F. Furnizarea de servicii de intretinere si suport tehnic a aplicațiilor informatice; G. Dezvoltarea pe baza de comanda ferma a unor aplicații informatice pentru imbunatatirea procesului tehnologic a Beneficiarului” , iar la capitolul III art.3.1 prevede “ Valoarea contractului include toate costurile legate de manopera si deplasare la interventii pentru intretinerea tehnologiei dar nu include contravaloarea pieselor de schimb si subansamblelor in locuite de Prestator (...).”*



Avand in vedere cele prezentate reiese ca societatea nu a prezentat pana la finalizarea inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei rapoarte, situatii, devize din care sa rezulte ce servicii au fost prestate efectiv, documente din care sa rezulte modul de calcul al cantitatilor inscrise in devize si daca aceste achizitii sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile, incalcand astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a), prevederile art.146 alin.(1) lit.a) si prevederile art.155 alin.(5) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coraborate cu prevederile art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare si cu prevederile pct.48 din HG.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

In materia TVA, in vederea demonstrarii necesitatii achizitiei de bunuri/servicii in scopul operatiunilor taxabile societatea trebuie sa prezinte documente justificative, avand in vedere ca legiuitorul a conceput dreptul de deducere a TVA nu ca pe o fictiune, ci in sensul ca trebuie dovedit ca fiind efectuat in conformitate cu necesitatile contribuabilului pentru realizarea de operatiuni taxabile, in acest sens fiind si Decizia nr.1325/09.03.2012 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

*"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."*

Se retine ca, societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale, dar aceasta nu a depus la dosarul cauzei documente noi fata de cele luate in considerare de organele de inspectie fiscala.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că pentru deducerea TVA aferentă achizițiilor in cauza nu este suficientă existența facturii întocmite conform legii, în vederea demonstrării necesității achizițiilor efectuate în scopul operațiilor taxabile, conform art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) si prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, în vigoare pe perioada verificata, simpla achiziție nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunurilor si serviciilor achiziționata, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea, atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

In ceea ce priveste principiile consacrate de jurisprudenta comunitara in materie se retine ca simpla lor invocare nu este suficienta pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA:

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si

demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 *Gabalfrisa* se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 *Inzo* și paragr. 24 din cazul C-268/83 *Rompelman*, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să sustină intenția declarată a persoanei** în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul propriilor operațiuni taxabile**.

Dimpotrivă, chiar principiul neutralității TVA presupune, în mod esențial, ca taxa colectată la fiecare tranzacție de către vânzatori să se reflecte în taxa dedusă de către cumpărători, repercutându-se, la rândul său, în prețul bunurilor și serviciilor livrate de aceștia, **pană la suportarea ei de către consumatorul final**. Rezultă că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el neacionând atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează bunuri și servicii, dar costul acestora nu se regăsește în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii. Astfel, **neutralitatea taxei implică și îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile din amonte să se repercuteze în valoarea operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective**, așa cum rezultă și din prevederile art. 145 alin. (2)

din Codul fiscal, care conditioneaza deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, prin folosirea sintagmei “daca acestea sunt destinate utilizării in folosul urmatoarelor operatiuni”.

Referitor la invocarea faptului ca exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor/taxei pe valoarea adaugata, prevazuta la art.145 si art.146 din Codul fiscal este in concordanta cu jurisprudenta comunitara in materie:

Se retine faptul ca jurisprudenta comunitara recunoaste si principiul **luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri**, motiv pentru care legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor legate de forma. In acest sens, prin hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a recunoscut faptul ca legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din hotarare).

In acest context, instituirea sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere este conforma principiului luptei impotriva fraudei si a evaziunii fiscale si are la baza **mijloace si masuri proportionale** in raport cu acest principiu.

Se retine ca, in lumina dispozitiilor legale anterior citate si jurisprudentei comunitare in materie, **nu poate fi retinuta** sustinerea contestatoarei privind **suficienta detinerii unei facturi originale pentru exercitarea dreptului de deducere, intrucat autoritatile fiscale au dreptul sa solicite oricarei persoane impozabile dovezi care implica, fara caracter limitativ, si prezentarea de situatii de lucrari ori rapoarte de lucru etc., astfel incat prestarea efectiva a serviciilor de catre emitentii facturilor sa poate fi demonstrata in mod indubitabil.**

A accepta sustinerea contestatoarei ar insemna ca, de vreme ce detine facturi originale, **poate sa-si deduca taxa indiferent de continutul si realitatea tranzactiilor consemnate in facturi, cu ignorarea evidenta a principiilor prevalentei substantei asupra formei si luptei impotriva abuzurilor, fraudei si evaziunii in materie fiscala**, situatie inacceptabila din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere in conditii de legalitate.

**Dovedirea realitatii si substantei tranzactiilor deriva din aplicarea directa si imediata a principiilor mentionate, fara a fi conditionata de existenta unor dispozitii legale exprese care sa stabileasca, cu caracter exhaustiv, lista documentelor suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere**, asa cum eronat sustine societatea contestatoare. In acest sens, jurisprudenta comunitara si art. 273 din Directiva 112/2006/CE, la care face trimitere contestatoarea, nu contrazic si nu impiedica in niciun fel aplicarea principiilor comunitare in materie de TVA.

Referitor la invocarea de către societate a faptului că susținerile organelor de inspecție fiscală sunt nefondate, **nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei** întrucât nu face dovada ca tranzacțiile au un conținut economic și nu se regăsește în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial fiind acela de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Prin urmare, intrucat avea obligația de a demonstra că operațiunile au scop economic, aspecte care nu au fost dovedite în prezenta cauză, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, în mod corect reîncadrând tranzacțiile efectuate, potrivit art. 11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de dispozitiile art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala conform carora **“interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este**

**exprimata in lege**", documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca societatea nu prezinta documente care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal au constatat ca nu este deductibila TVA inscrisa in aceste facturi emise catre **SC x SRL in insolventa** pe perioada supusa verificarii, fapt pentru care contestatia formulata TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de x lei va fi respinsa ca neintemeiata.

**3.2.2.Referitor la obligatiile fiscale accesorii in suma totala de x lei** (majorari de intarziere aferente TVA calculate in suma de x lei si penalitati de intarziere aferente TVA calculate in suma de x lei)

*Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorata diferenta suplimentara de TVA stabilita prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere atacata s-au stabilit în sarcina contestatoarei TVA suplimentar de plata in suma de x lei asupra carora s-au calculat pe perioada 26.07.2010-31.12.2015 accesorii aferente in suma de x lei (prezentate in anexa nr. 2 la raportul de inspectie fiscala).

**In drept**, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător".

Accesoriile contestate reprezinta măsura accesorie în raport cu debitul ce face obiectul pct.3.2. din prezenta decizie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Astfel, având în vedere că a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de **SC x SRL** pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, pe cale de consecință se va respinge ca neîntemeiată contestația si pentru accesorii aferente in suma de **x lei**.

**3.3. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/18.02.2016**

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 din cadrul D.G.R.F.P.Bucuresti se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala contestata nu vizeaza masuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.*

**In fapt**, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/18.02.2016, organele de inspectie fiscala au dispus societatii inregistrarea in evidenta contabila a lunii decembrie 2015 a veniturilor suplimentare in valoare de x lei, aferente productiei estimate pentru anul 2015.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**„Art. 268. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”**

**“Art. 272 - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a 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 structurile specializate de soluționare a contestațiilor.**

**(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:**

**a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;**

**b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5).”**

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului".

Intrucat masurile contestate (masura 1 ce vizeaza obligatia depunerii de catre societate a declarațiilor fiscale 394" si masura 2 ce vizeaza obligatia depunerii de declarații recapitulative privind livrarile/achizițiile intracomunitare de bunuri, cod "390" ) care au fost dispuse in sarcina **SC x SRL in insolventa** nu vizeaza masura de diminuare a pierderii fiscale (respectiv masura nr.3 din dispozitia nr.x/18.02.2016), se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit **art. 272 alin. (6)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

**“(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente. ”**

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3. din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 care stabileste:

**"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. ”**

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Judeteană a Finanțelor Publice x, in calitate de

organ fiscal emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/18.02.2016.

### **3.4. Referitor la suma de x lei reprezentand servicii de consultanta facturate de SC Bomar Files SRL**

*Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 se poate investi cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere, in conditiile in care prin aceasta decizie nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare urmare inspectiei fiscale, iar contestatara nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ-fiscal.*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.02.2016, obligatii fiscale de natura impozitului pe profit in suma de x lei aferent perioadei 01.01.2010 - 31.12.2014.

La stabilirea impozitului pe profit contestat in suma de x lei organul de inspectie fiscala a luat in calcul cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei, din care suma de x lei reprezinta prestari servicii inregistrate in baza facturii nr.x/30.10.2014 emisa de SC x SRL.

Prin contestatia formulata societatea contesta cheltuiala nedeductibila in suma de x lei inscrisa in facturile emise de SC x SRL, in conditiile in care suma de x excede suma stabilita de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 268 si art. 276 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*“Art.268- (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

**(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”**

*“Art.276- (6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”*

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, pct.9.4. si pct.12.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 precizeaza:

**“9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, **excepția lipsei de interes**, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.”**

**“12. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 280 din Codul de procedură fiscală - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale**

**12.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

(...)

**d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”**

Intrucat prin Decizia nr. x/18.02.2016 nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit care sa ia in calcul la reintregirea profitului

impozabil a cheltuielilor nedeductibile cu serviciile de consultanta emise SC x SRL pentru suma de x lei, iar contestatara nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal, in temeiul art. 268 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 si pct. 12.1 lit. d) din OPANAF nr. 3741/2015, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca lipsita de interes.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 269 alin. (1) si art.276 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015:

"Art.269- (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**

(...)

c) **motivele de fapt si de drept**".

"Art.276- (1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*"

Avand in vedere ca **x SRL in insolventa** nu a adus niciun argument de fapt si de drept din care sa rezulte ca a fost lezata in vreun fel prin emiterea deciziei nr. x/18.02.2016, in conditiile in care, prin aceasta, organele de inspectie fiscala nu au modificat baza de impunere cu aceasta suma si nu au stabilit diferente suplimentare de impozit pe profit aferente sumei de x lei, contestatia urmeaza a fi respinsa ca **lipsita de interes** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru suma de **x lei** reprezentand contravaloare servicii de consultanta facturate de SC x SRL, suma rezultata ca diferenta intre suma de x lei pentru care a formulat prezenta contestatie si suma de x lei luata in calcul de organele de inspectie fiscala la stabilirea impozitului pe profit in suma de x lei ce a fost solutionata la pct.3.1.1. din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.11, art.19, art.21, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2004 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.22, pct.29 pct.44 si pct.48 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, art. 268 si art. 276 alin. (6), art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct. 11.1 alin. a) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3741/2015

## DECIDE

**1. Respinge ca neintemeiata** contestatia formulata de **SC x SRL in insolventa** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.02.2016, emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Judeteană a Finantelor Publice x pentru diferente suplimentare de obligatii fiscale în sumă totală de x lei reprezentand:

- x lei -impozit pe profit;
- x lei -dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA;
- x lei -dobânzi de întârziere aferente TVA;
- x lei - penalități de întârziere aferente TVA.

**2. Respinge ca lipsita de interes** contestatia formulata pentru suma de x lei.

**3. Transmite, spre competenta solutionare** la Administratia Judeteană a Finantelor Publice x, capatul de cerere al contestatiei formulata de **SC x SRL in**

**insolventa**, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.x/18.02.2016.