



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 335  
E-mail: [info.adm@dgrfptm.ro](mailto:info.adm@dgrfptm.ro)  
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

### **D E C I Z I A nr. 1037 / 339 / 23.07.2015**

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2015.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, cu adresa nr. ... / ...2015, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../...2015, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în sat ..., nr. ..., com. ..., jud. Hunedoara, C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. .../.../..., reprezentată prin dl. X, în calitate de administrator.

Contestația a fost înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015.

Contestația este formulată împotriva raportului de inspecție fiscală nr. .../...2015, numărul raportului de inspecție fiscală fiind însă greșit reținut de către petentă, ca fiind nr. .../...2015, care este de fapt numărul adresei cu care AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM a transmis către petentă Decizia de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, împreună cu raportul de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care arată:

*“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent*

*5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”*

Astfel, luând în considerare faptul că SC X SRL a contestat parțial raportul de inspecție fiscală, conform prevederilor legale citate anterior, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. ...-... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... / ...2015, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL din ... și semnătura dlui. X, în calitate de administrator.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care:

- Decizia de impunere nr. ...-... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, în baza raportul de inspecție fiscală nr. ...-... / ...2015, a fost expediată către petentă, cu adresa nr. .../...2015 expediată prin poștă cu recomandată nr. .../...2015, cu confirmare de primire, fiind comunicate, în data de 09.04.2015, potrivit celor menționate pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul contestației.

- Contestația nr. .../...2015 formulată de SC X SRL, a fost expediată de petentă prin poșta, cu recomandata nr. ... din 11.05.2015 (conform ștampilei Oficiului Poștal 1 ... de pe plicul de corespondență, anexat în original la dosarul contestației), contestația fiind înregistrată la AJFP Hunedoara sub nr. .../...2015.

În consecință, constatând că în speță sunt întrunite prevederile titlului IX din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile exprese ale OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe pe fond asupra contestației formulată de SC X SRL din ....

**I. SC X SRL din ..., prin contestația formulată invocă următoarele motive:**

**I.1. Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală de la pct. 3.1.5. din raportul de inspecție fiscală;**

Petenta susține că este netemeinică și injustă trecerea sumei de ... lei (din care ... lei TVA) de la cheltuieli deductibile, la cele nedeductibile, pentru că la momentul inspecției fiscale nu s-a prezentat contractul dintre SC X SRL și SC D... S... SRL, prin care s-a închiriat un excavator pentru carieră.

Petenta consideră ca nejustificată măsura de impunere și plată a sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit și a sumei de ... lei reprezentând TVA, cu majorările de întârziere aferente lor, întrucât serviciile de închiriere excavator au fost efectiv prestate și realizate, iar contractul de prestări servicii încheiat în data de 20.05.2013, între cele două părți, este remis în copie atașată la contestație.

**I.2. Referitor la pct. 3.1.6. - Dosarul prețurilor de transfer, din raportul de inspecție fiscală;**

Față de constatările organelor de inspecție fiscală de la pct. 3.1.6. din raportul de inspecție fiscală că, respectiv faptul că echipa de inspecție a procedat la ajustarea veniturilor societății aferente perioadei 2012 - 2013, în urma ajustării fiind stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei în anul 2012 și ... lei în anul 2013). Pentru neplata la termen a impozitului pe profit, aferent sumelor stabilite suplimentar au fost calculate până la data de 23.03.2015 majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, petenta invocă următoarele:

**I.2.1. În ceea ce privește veniturile din vânzarea mărfurilor și cheltuielile cu mărfurile vândute,** respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că în efectuarea ajustărilor pentru determinarea marjei de profit obținută de către X SRL din activitatea de producție în beneficiul H... I... BV trebuie eliminate din veniturile și cheltuielile de exploatare doar acele venituri și cheltuieli aferente mărfurilor din gestiunea magazinului Eminescu și nu și veniturile și cheltuielile mărfurilor din gestiunea ..., **petenta consideră că:**

- este netemeinic și nelegal faptul că în efectuarea ajustărilor, echipa de inspecție nu a luat în considerare ajustările aferente veniturilor și cheltuielilor cu mărfurile din gestiunea ..., având în vedere că acestea nu sunt legate în niciun fel de activitatea de producție desfășurată de către X SRL în beneficiul H... I... SRL și pentru care activitate se dorește calcularea marjei de profit;

- simpla localizare geografică a acestor mărfuri în locația geografică unde se desfășoară și activități de producție nu este suficientă pentru a considera că acestea sunt legate în vreun fel de activitatea de producție desfășurată de către X SRL în beneficiul H... I... BV;

- aceste mărfuri sunt vândute către părți independente, această activitate reprezentând un centru de profit distinct de centrul de profit reprezentat de activitatea de producție desfășurată de către X SRL în beneficiul H... I... BV.

Petenta invocă următoarele prevederi legale:

- art.11 alin.(2) lit.d) din Codul Fiscal, care arată:

*“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:*

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

- pct.29, pct.31 și pct.41 din Normele Metodologice, care arată:

*“Metoda marjei nete (Metoda TNMM - s.n.) (...) 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: (...) diferența în structura costurilor (...);”;*

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

- Liniile directoare OCDE precizează:

Pct.2.77 - *“Ca o problemă de principiu, numai acele elemente care a) sunt legate în mod direct sau indirect de tranzacția controlată și b) sunt de natură operațională în așa fel încât ar trebui luate în considerare la determinarea indicatorului net de profitabilitate pentru aplicarea metodei marjei nete”*

Pct.2.78 - *“Costurile și veniturile care nu au legătură cu tranzacția controlată ce face obiectul analizei ar trebui excluse în cazul în care afectează în mod semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate.... Astfel, ar fi nepotrivit să se aplice metoda marjei nete” fără ajustarea rezultatelor companiei dacă compania desfășoară tranzacții controlate variate care nu pot fi comarate la nivel agregat cu tranzacțiile unei părți independente”;*

- pct.52 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, precizează:

*“(...) Costul de producție (...) cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera*

*directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora”*

- conform pct.2.3 din Ordinului nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, se precizează:

*„(...) Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu [...] centru) încă din momentul efectuării lor și, ca atare, se includ direct în costul obiectelor respective”.*

*Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație.”*

În consecință, având în vedere dispozițiile legale menționate anterior, petenta susține că:

- În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, numai în măsura în care prețul practicat între afiliați pentru produsele/serviciile furnizate în cadrul tranzacției nu corespunde nivelului prețului practicat pe piața liberă în raport cu societățile independente. În vederea stabilirii și evaluării situației prețurilor de piață a tranzacțiilor dintre afiliați, organele fiscale pot folosi cea mai adecvată dintre metodele menționate în Normele metodologice sau Liniile directoare OCDE. (i.e. în cazul specific al X SRL, organele fiscale au considerat ca Metoda TNMM este metoda adecvată);

- Pentru determinarea prețurilor de piață a tranzacțiilor în raporturile cu afiliații, utilizând Metoda TNMM, este necesară 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 TNMM, diferențele existente între persoanele ale căror marje sunt comparabile, inclusiv diferența în structura costurilor acestora, sunt esențiale;

- Oricare cost ce nu are legătură cu tranzacția controlată trebuie exclus ori de câte ori ar avea aptitudinea să afecteze în mod semnificativ comparabilitatea cu tranzacțiile necontrolate respectiv factorul relevant care face obiectul examinării prin aplicarea metodologiei specifice cum ar fi prețul sau marja.

**I.2.2.** În ceea ce privește cheltuielile cu angajații X SRL care desfășoară activități strict în beneficiul magazinului de retail, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că simpla neconcordanță între funcțiile înscrise în fișele posturilor și funcțiile de încadrare înscrise pe fluturașii de salariu ale celor doi angajați ai magazinului de retail coroborat cu faptul ca fișele posturilor

nu au fost semnate nu da societății dreptul de a elimina costurile aferente acestor angajați din baza de cost folosită pentru determinarea marjei de profit obținută din activitatea de producție desfășurată în beneficiul H... I... BV,

petenta consideră că:

- este netemeinic și nelegal (în baza articolelor din legislație prezentate anterior în cadrul secțiunii veniturile din vânzarea mărfurilor și cheltuielile cu mărfurile vândute) faptul că echipa de inspecție fiscală nu a eliminat cheltuielile aferente celor doi angajați ai magazinului de retail din baza de cost folosită pentru determinarea marjei de profit obținută de către X SRL din activitățile de producție desfășurate în beneficiul H... I... BV, având în vedere că atât în dosarul prețurilor de transfer, cât și în punctul de vedere s-a specificat că acești angajați lucrează exclusiv pentru magazinul de retail și nu pentru activitatea de producție desfășurată de X SRL în beneficiul H... I... BV;

- mai mult decât atât, funcțiile înscrise pe fluturașii de salariu pentru cei doi angajați reprezintă în fapt calificările acestora de încadrare la locul de muncă și nicidecum natura activităților desfășurate care este definită de fișa postului (în anexa 1 la contestație petenta susține că sunt prezentate documentele din care se pot deduce cele afirmate de X SRL);

- aceste costuri nu pot fi alocate activității de producție în beneficiul H... I... BV dat fiind ca ele nu au legătură directă sau indirectă cu tranzacția de vânzare de produse finite către H... I... BV, o parte independentă nefiind dispusă în mod normal să plătească astfel de costuri către o altă parte independentă către care subcontractează producția;

- cheltuielile cu acești angajați sunt de ... RON în 2012 și respectiv ... RON în 2013, conform punctului de vedere la raportul de inspecție fiscală și fluturașilor de salariu anexați la punctul de vedere (în acest sens, petenta susține că atașează la contestație diplomele celor doi angajați, și fluturașii de salariu).

**I.2.3.** În ceea ce privește cheltuielile cu casa din ..., respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că ajustările cheltuielilor de exploatare cu cheltuielile cu casa din ... nu sunt justificate pe motiv că în cadrul dosarului prețurilor de transfer a fost specificat că activitatea societății se desfășoară atât la adresa de la fabrică, cât și la adresa acestei case, coroborat cu faptul că unul din reprezentanții societății Dumitru Cornel, ar fi menționat că societatea păstrează în această casă o arhiva de documente și birouri,

petenta consideră că:

- este netemeinică și nelegală (în baza articolelor din legislație prezentate anterior în cadrul secțiunii veniturile din vânzarea mărfurilor și cheltuielile cu mărfurile vândute) neluarea în considerare a cheltuielilor aferente casei din ... în efectuarea ajustărilor bazei de cost folosită în determinarea marjei de profit obținută de către X SRL din desfășurarea de activități de producție în beneficiul H... I... BV dat fiind că în cadrul dosarului prețurilor și în punctul de vedere ulterior s-a specificat clar că această casă este folosită exclusiv în beneficiul

magazinului de retail, activitățile desfășurate în această casă având de asemenea un caracter operațional, dar pentru activitatea de retail și nu pentru activitatea de producție;

- în această casă sunt într-adevăr arhivate documentele X SRL și sunt amenajate birouri, dar acestea sunt legate de activitatea de retail a X SRL și nu de activitatea de producție. Ca atare, aceste costuri nu pot fi alocate activității de producție în beneficiul H... I... BV dat fiind că ele nu au legătură directă sau indirectă cu tranzacția de vânzare de produse finite către H... I... BV, o parte independentă nefiind dispusă în mod normal să plătească astfel de costuri către o altă parte independentă către care subcontractează producția;

- cheltuielile cu casa au fost de ... lei în 2012 și ... lei în 2013.

**I.2.4.** În ceea ce privește costurile de acționar (cu avocați, evaluator și de călătorie în interes propriu), respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli, fiind ocazionate pe baza unor contracte de servicii și fiind justificate prin rapoarte de activitate și expertiză, nu trebuie eliminate din baza de cost folosită în determinarea marjei de profit obținută de către X SRL din desfășurarea de activități de producție în beneficiul H... I... BV, petenta consideră că:

- este netemeinică și nelegală (în baza articolelor din legislație prezentate anterior în cadrul secțiunii veniturile din vânzarea mărfurilor și cheltuielile cu mărfurile vândute) dat fiind că atât în cadrul dosarului prețurilor de transfer cât și în cadrul punctului de vedere transmis ulterior s-a specificat că deși aceste costuri au fost înregistrate în contabilitatea X SRL, ele au survenit ca urmare a neînțelegerilor între acționari în urma cărora unul dintre acționari a angajat prin X SRL avocați și un evaluator care să-l ajute să-și rezolve disputa cu celălalt acționar și respectiv să evalueze părțile sociale în cazul în care ar fi vrut să-și vândă partea sa.

- în ceea ce privește costurile de călătorie în afara țării efectuate de către unul dintre administratorii societății acestea nu pot fi de asemenea ca fiind aferente activității de producție desfășurată de către X SRL în beneficiul H... I... BV având în vedere că nu sunt legate în mod direct de activitatea de producție.

- aceste costuri nu pot fi alocate activității de producție în beneficiul H... I... BV dat fiind ca ele nu au legătură directă sau indirectă cu tranzacția de vânzare de produse finite către H... I... BV, o parte independentă nefiind dispusă în mod normal să plătească astfel de costuri către o altă parte independentă către care subcontractează producția.

- conform punctului de vedere la raportul de inspecție fiscală cheltuielile cu avocații au fost de ... lei în 2013, cheltuielile cu evaluatorul au fost de ... lei în 2013 și cheltuielile de călătorie în interes propriu ale unui acționar au fost ... lei în 2013.

**I.2.5.** În ceea ce privește cheltuielile cu donațiile către biserici, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală au considerat este nejustificată ajustarea cheltuielilor X SRL (în vederea determinării bazei de cost pentru activitatea de producție în beneficiul H... I... BV) cu cheltuielile cu donațiile către biserici justificând că ele sunt considerate prin natura lor ca fiind cheltuieli de exploatare,

petenta consideră că:

- este netemeinică și nelegală, în baza articolelor din legislație prezentate anterior în cadrul secțiunii veniturile din vânzarea mărfurilor și cheltuielile cu mărfurile vândute, abordarea echipei de inspecție, având în vedere că nu are relevanță dacă din punct de vedere contabil cheltuielile cu donațiile sunt încadrate ca și cheltuieli de exploatare, ci are relevanță în acest caz dacă ele pot fi considerate cheltuieli aferente activității de producție desfășurată de către X SRL în beneficiul H... I... BV. Această judecată este aprobată chiar de către echipa de inspecție fiscală atunci când aceasta este de acord să se ajusteze cheltuielile de exploatare prin eliminarea cheltuielilor cu mărfurile vândute care sunt din punct de vedere contabil de asemenea cheltuieli de exploatare.

- mai mult decât atât, aceste costuri nu pot fi alocate activității de producție în beneficiul H... I... BV, dat fiind că ele nu au legătură directă sau indirectă cu tranzacția de vânzare de produse finite către H... I... BV, o parte independentă, nefiind dispusă în mod normal să plătească astfel de costuri către o altă parte independentă către care subcontractează producția.

Având în vedere cele de mai sus, petenta invocă faptul că a recalculat rezultatul din exploatare aferent activității de producție desfășurate de către X SRL în beneficiul părții sale afiliate H... I... BV, astfel:

<b>Indicatori financiari</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Venituri din exploatare conform situației financiare	...	...
Vânzări magazin Eminescu – ...	...	...
<b>Venituri din exploatare ajustate</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
Cheltuieli din exploatare conform situații financiare	...	...
Total ajustare cheltuieli, din care:	...	...
cheltuieli cu mărfurile vândute magazin	...	...
costuri cu bani furați din magazin		...
ch. cu scăderea din gestiune clienți		...
ch. ned. stabilite în cadrul insp. fiscale		...
ch. ned. stabilite în cadrul insp. fiscale		...
ch. ned. stabilite în cadrul insp. fiscale		...
<b>Ch.de exploatare ajustate</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
Rezultat din exploatare ajustat	...	- ...
MPCO realizată de societate după ajustări	...	- ...
MPCO realizată de eșantionul selectat– MEDIANA	...%	... %
MPCO – quartila inferioară	... %	... %
Determinarea veniturilor din exploatare pentru încadrarea în intervalul de piață	...	...
<b>Venituri suplimentare</b>	<b>...</b>	<b>...</b>



Pierdere fiscală conform declarație de impozit pe profit - cod 101		- ...
Ch. nedeductibile suplimentare		...
Baza impozabilă	...	...
<b>Impozit pe profit suplimentar rezultat din ajustări aferente prețurilor de transfer</b>	...	...
Verificare		
Rezultat ajustat - PROFIT	...	...
MPCO ajustat	...	...
Venituri neînregistrate aferente magazinului din ...		...
<b>Impozit pe profit aferent venituri neînregistrate</b>		...
<b>Impozit aferent declarație impozit pe profit întocmită eronat</b>	...	
<b>Total impozit pe profit suplimentar</b>	...	...

Pe cale de consecință, petenta solicită desființarea parțială a raportului de inspecție fiscală, respectiv a punctelor 3.1.5., 3.1.6., 3.4. și a deciziei de impunere care face referire la punctele enumerate anterior.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, prin Decizia de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportul de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, au consemnat următoarele:**

Ținând cont de faptul că petenta contestă doar constatările de la pct. 3.1.5., 3.1.6., 3.4. din raportul de inspecție fiscală, reținem doar aspectele sesizate de organele de inspecție fiscală la aceste puncte, astfel:

### **II.1. Referitor la pct. 3.1.5. din raportul de inspecție fiscală;**

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iunie - septembrie 2013, au fost înregistrate în evidența contabilă un număr 7 facturi de achiziție, emise de furnizorul SC D... S... SRL ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, constând conform mențiunilor de pe facturi în diverse servicii, pentru care societatea nu a prezentat contracte și situații de lucrări. Toate cele șapte facturi au valori sub ... lei, și sunt achitate cu chitanțe.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că prin considerarea cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de SC D... S... SRL drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, s-au încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, coroborate cu prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/...4. Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că prin considerarea cheltuielilor cu aceste servicii drept cheltuieli deductibile la

calculul profitului impozabil, în condițiile în care prestarea efectivă nu a fost dovedită, baza de impozitare pentru impozitul pe profit determinată potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003, a fost diminuată pe total cu suma de ... lei.

**II.2. Referitor la pct. 3.1.6. – Dosar de preț de transfer, din raportul de inspecție fiscală;**

Organele de inspecție fiscală, din analiza informațiilor cuprinse în dosarul prețurilor de transfer întocmit de societate, au desprins următoarele informații:

Grupul X este un grup de companii deținute de către familia X și care desfășoară activități diverse în domeniile: ambalării, logisticii, reciclării, siguranței și horticulturii.

Cele mai importante entități care fac parte din Grupul X sunt reprezentate de: X H... BV, X P... BV, X Filing I... BV, C... B... BV, X H... BV, H... I... BV și X SRL.

În perioada supusă inspecției fiscale nicio entitate din cadrul grupului X nu a cerut sau obținut acorduri de preț în avans.

Din descrierea modului de alocare a funcțiilor în cadrul grupului, organele de inspecție fiscală au desprins următoarele informații:

- funcția de cercetare – dezvoltare este alocată în totalitate de către H... I... BV;
- funcția de aprovizionare este alocată în mod egal de cele două părți afiliate;
- funcția de producție este alocată în proporție de 75 % de X SRL;
- cu privire la funcțiile interne: managementul strategic este alocat în mod egal, iar serviciile administrative sunt alocate în totalitate către X SRL.

Din analiza riscurilor asumate, organele de inspecție fiscală au desprins următoarele aspecte:

- riscul de piață, riscul de cercetare – dezvoltare, riscul de aprovizionare și riscul de produs sunt asumate în totalitate de H... I... BV;
- riscul de inventar, riscul aferent capacității de producție, riscul de neîncasare și riscul de schimb valutar sunt asumate de către X SRL.

Referitor la riscul de inventar, justificarea care se invoca este că acest risc se poate materializa în degradarea stocurilor pe care compania le deține în proprietate. În dosarul prețurilor de transfer se menționează că vânzările de produse fabricate în România, către părți independente înregistrează valori ne semnificative.

Metoda selectată de societate pentru testarea conformității cu principiul valorii de piață a tranzacției analizate este metoda marjei nete.

Spre deosebire de celelalte metode de preț de transfer (metoda comparării prețurilor, metoda prețului de revânzare, metoda cost plus, metoda împărțirii profiturilor), în cadrul metodei marjei nete, criteriile aplicabile companiilor selectate ca și comparabile sunt mai puțin riguroase, respectiv pot fi

acceptate în selecție și companii pentru care sunt identificate diferențe nesemnificative cu privire la similaritatea produselor sau a profilului funcțional.

În urma implementării strategiei de căutare în baza de căutare Amadeus, au fost identificate un număr de 206 companii, care au fost supuse în continuare unei analize în cadrul selecției manuale.

Căutarea în baza de date Amadeus a avut la baza următoarele criterii:

- criteriul geografic: au fost incluse companii din Uniunea Europeană;
- activitatea: au fost incluse societăți care au următoarele coduri CAEN 0811- «extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții, extracția pietrei calcaroase, gipsului, cretei și a ardeziei», 2351 - «fabricarea cimentului», 2352 – «fabricarea varului și ipsosului», 2364 – «fabricarea mortarului»;
- statutul de independență – au fost excluse companiile în care cel puțin un acționar deține direct sau indirect peste 25 % din capitalul filialelor;
- tipul de situații financiare: au fost eliminate acele companii care au situații financiare consolidate;
- criteriul de stare: au fost eliminate din eșantion toate companiile inactice;
- criteriul salariați: au fost eliminate societățile cu mai puțin de 5 angajați.

La selecția manuală s-au avut în vedere următoarele aspecte:

- au fost excluse societățile care nu au raportat informații în doi ani din cei trei analizați (2011 – 2013);
- au fost excluse din eșantion companiile pentru care valoarea marjei de profit aferentă costurilor operaționale a înregistrat în cel puțin unul dintre anii analizați (respectiv 2011 – 2013) valori fie mai mici sau egale cu -100 %, fie mai mari cu 100 %;
- au fost excluse companiile a căror pondere medie a activelor fixe necorporale în activele totale în ultimii trei ani a depășit 5 %;

În urma procesului de selecție manuală numărul companiilor rămase în eșantion a fost redus la 17.

Indicatorul de profitabilitate utilizat în studiul de comparabilitate este marja de profit aferentă costurilor operaționale (de exploatare), ce exprimă profitabilitatea unei companii prin raportarea la valoarea totală a costurilor operaționale. Acest indicator de profitabilitate reflectă profitabilitatea unui producător, ținând cont de costurile pe care acesta le înregistrează pentru a adăuga valoare produselor fabricate.

Marja de profit aferentă costurilor operaționale determinată pentru societățile selectate în eșantionul final are următoarele valori:

- pentru anul 2012: minim - 1,8% - maxim 17,87%, quartila inferioară ...% - quartila superioară 6,32%, mediana 4,38% ;
- pentru anul 2013: minim - 10,95% - maxim 39,03%, quartila inferioară 2,66% quartila superioară 9,46%, mediana ...%.

La determinarea marjei de profit obținută de SC X SRL, din vânzarea de produse finite s-au parcurs următorii pași:

- s-a plecat de la indicatorii financiari prezentați în situațiile financiare anuale ale societății (venituri din exploatare și cheltuieli din exploatare)

- s-au aplicat anumite ajustări, cum ar fi:

- ajustări în legătură cu magazinul de retail din ...: veniturile și cheltuielile aferente acestui magazin au fost scăzute, datorită faptului că produsele vândute prin acest magazin sunt în principal alte produse decât cele obținute de către X SRL din activitatea de producție;

- ajustări în legătură cu casa din ...: cheltuielile aferente acestei case au fost scăzute pe motiv ca aceasta casa a fost utilizata în principal ca spatiu de depozitare pentru magazinul de retail, iar ulterior a fost inchiriata administratorului roman ;

- ajustări în legătură cu costurile efectuate de acționari în interes propriu – cheltuielile cu avocati, evaluatori și cu călătoriile în interes propriu au fost scăzute ;

- ajustări în legătură cu prețurile de transfer aferente anului 2013 și facturate în luna septembrie 2014 (aproximativ ... euro)

- ajustări în legătură cu alte elemente, considerate de societate că nu intervin în cursul normal al unei afaceri de producție similar cu cea a X SRL, respectiv: ajustarea cu cheltuieli aferente vânzărilor efectuate de către asociatul C... R..., sub costul de producție, prin ignorarea costului carbonatului de calciu; ajustarea cu cheltuielile aferente donațiilor către biserici; ajustarea cu cheltuielile aferente scoaterii din gestiune a unor echipamente; ajustarea cu scoaterea din evidența contabilă a unor debitori ai magazinului de retail.

După toate ajustările prezentate mai sus, marja de profit calculată pentru SC X SRL este, în anul 2012 – 2,74 % și în anul 2013 – 4,13 %.

Concluzia finală exprimată de societate în dosarul prezentat este că prețurile de transfer practicate în cadrul tranzacției de vânzare de produse finite de către X SRL către H... I... BV respectă principiul valorii de piață.

Astfel, din analiza Dosarului prețurilor de transfer, prezentat de SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că este necesară furnizarea unor informații suplimentare precum și remedierea anumitor deficiențe. Prin adresa nr..../...2015, organele de inspecție fiscală au solicitat următoarele :

1. Prezentarea documentelor care au sta la baza ajustărilor veniturilor și cheltuielilor din exploatare, prezentate în Anexa 1 din Dosar.
2. Explicații referitoare la faptul că la pct.5 din anexa 1, veniturile din vânzarea de produse finite efectuate de X către H... I... BV, înregistrează valori diferite de cele înregistrate de societate în evidența contabilă în anii 2012 și 2013.
3. Conform Ghidului OECD, capitolul III – Analiza de comparabilitate, prin rezultate extreme se înțelege profit sau pierdere anormal de mari/mici. Rezultatele extreme pot afecta indicatorul financiar folosit în cazul anumitor metode de stabilire a prețurilor de transfer.

Organele de inspecție fiscală au considerat eronată determinarea indicatorului MPCO (marja de profit aferentă costurilor operaționale) pe baza

rezultatelor de exploatare ale unor companii (incluse în eșantionul final) care au obținut pierdere.

O companie își desfășoară activitatea pentru a obține profit, așadar nicio companie nu ar fi interesată să desfășoare activitate economică înregistrând pierdere din exploatare.

Compania de la poziția 142 – Anexa 4 a obținut pierdere în doi ani din cei trei supuși analizei, compania de la poziția 118 are o evoluție aparte a rezultatului din exploatare, respectiv în anul 2011 profit de 229.130 euro, în anul 2012 pierdere de 29.337 euro, iar în anul 2013 profit de 85.367 euro.

Rezultatele negative pot indica și existența unor circumstanțe (economice sau de altă natură) excepționale, ce au afectat activitatea entităților independente analizate.

Organele de inspecție fiscală, din analiza informațiilor prezentate în dosarul prețurilor de transfer, au constatat că riscul de inventar este asumat în totalitate de către Houwelig SRL.

În fapt tranzacțiile între cele două părți afiliate se derulează pe baza comenzilor lansate de către H... I... BV, deci producția este decisă de persoana afiliată. Astfel, dacă cheltuielile în legătură cu marimea stocului sunt suportate de către contribuabilul verificat se poate interpreta că acesta prestează un serviciu contribuabilului afiliat și în acest sens acest serviciu ar trebui remunerat.

Indicatorii de profit arată relația dintre profiturile obținute în raport cu costurile și resursele utilizate. Alegerea indicatorului se face în funcție de specificul activității părții testate și disponibilitatea datelor comparabile pentru companiile din eșantionul de analiză.

Organele de inspecție fiscală au verificat intervalele de piață prezentate în dosarul prețurilor de transfer și au constatat că aferent anului 2013 acest interval a fost determinat eronat.

Rezultatele prezentate în dosar sunt:

minim (-10,95%) - maxim (39,03%);

quartila inferioară (2,66%) - quartila superioară (9,46%);

mediana (... %),

însă din analiza marjelor de profit realizate de societățile selectate intervalele sunt:

minim (-10,95 % ) - maxim (39,03 %);

quartila inferioară (... %) - quartila superioară (8,47 %);

mediana (... %).

Așa cum s-a prezentat mai sus, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele care au stat la baza determinării marjei de profit obținută de X SRL. Urmare a solicitării, prin adresa nr. .../...2015, X SRL a făcut următoarele precizări:

- pentru justificarea cheltuielilor cu magazinul de pe strada Eminescu, au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală fișele de post întocmite pentru

C... R... D... și S... S..., precum și xerocopie după fluturașii celor doi angajați din luna noiembrie 2012.

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu există concordanță între datele înscrise în fișele posturilor și datele înscrise în fluturași. Astfel, la C... R... D... în fișa postului la denumirea postului este înscris «agent vânzări», iar în fluturaș la funcția de încadrare este înscris «mecanic auto», iar la S... S... în fișa postului la denumirea postului este înscris «vânzător», iar în fluturaș la funcția de încadrare este înscris «lăcătuș mecanic». De asemenea, fișa postului angajatului C... R... D... este întocmită cu data de 28.08.2012 (deci s-ar putea presupune că în perioada 01.01.2012 – 28.08.2012 ar fi putut fi un alt angajat), iar cea a angajatului S... S... este întocmită cu data de ..., fără ca aceasta să fie semnată (nici la rubrica «titular» și nici la rubrica «aprobat»). Documentele prezentate de societate nu dovedesc realitatea sumelor din Dosarul prețurilor de transfer numite «costuri cu salariații».

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând seama de faptul că societatea nu a prezentat documentele justificative care să demonstreze realitatea cheltuielilor cu salariile aferente magazinului din ..., organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu se pot lua în considerare la ajustare cheltuielile numite generic în Dosarul prețurilor de transfer la capitolul «elemente care sunt legate de magazinul de retail» - rubrica «costuri cu salariații» - în sumă de ... lei în anul 2012 și ... lei în anul 2013.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nici pentru costurile cu combustibilul, societatea nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile în sumă de ... lei în anul 2012 și de ... lei în anul 2013 și care au fost incluse în ajustarea efectuată de societate.

De asemenea, ajustările în legătură cu magazinul de retail din ... (așa cum este înscris în Dosarul prețurilor de transfer) au fost făcute în mod eronat, întrucât au fost luate în calcul sumele înregistrate în contul sintetic (ct. 707 venituri din vânzarea mărfurilor și 607 cheltuieli cu mărfurile vândute) fără a se ține seama de faptul că cele două conturi de venituri, respectiv cheltuieli sunt împărțite pe câte două analitice, respectiv:

- ct.607/1 – cost marfă gestiunea ...
- ct.607/4 – cost marfă mag.2 Eminescu
- ct.707/1 – vânzări depozit ...
- ct.707/4 – vânzări mag.2 Eminescu

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că ajustările efectuate la determinarea marjei de profit pentru X SRL sunt eronate întrucât:

- eliminarea cheltuielilor cu casa din ..., în sumă de ... lei (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013) nu este justificată, întrucât chiar și în Dosarul prețurilor de transfer se precizează că activitatea societății se desfășoară atât la sediul societății (casa din ...) cât și la punctele de lucru. Pe perioada controlului, societatea a fost reprezentată și de dl. D... C..., în calitate de împuternicit și

asociat la acea dată, care afirma că la această adresă se aflau arhivate documente ale societății și erau de asemenea amenajate și birouri.

- eliminarea cheltuielilor numite «costuri de acționar» în sumă de ... lei, în anul 2013, este de asemenea nejustificată deoarece aceste cheltuieli au fost efectuate în baza unor contracte semnate de societate cu avocați (în cazul cheltuielilor în sumă de ... lei), respectiv a unor contracte semnate cu experți (în cazul cheltuielilor cu evaluarea părților sociale în sumă de ... lei). Aferent acestor servicii au fost prezentate rapoarte de activitate, respectiv rapoarte de expertiză și evaluare.

- majorarea valorii veniturilor aferente vânzărilor către H... I... BV aferente anului 2013 (deși factura este emisă în septembrie 2014) nu trebuie luată în calculul marjei nete deoarece nu a fost cuprinsă în baza de impozitare a impozitului pe profit aferentă anului 2013, organele de inspecție fiscală invocând prevederile art.84 alin.6 din OG nr.92/2003.

- eliminarea din valoarea cheltuielilor de exploatare a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, reprezentând conform explicațiilor din dosar vânzări de carbonat de calciu sub costul de producție, donații și cheltuieli cu scoaterea din funcțiune a unor echipamente este de asemenea nejustificată, întrucât toate acestea sunt prin natura lor cheltuieli de exploatare.

Pentru justificarea sumei de ... lei, reprezentând conform explicațiilor din dosarul prețurilor de transfer, cheltuieli înregistrate ca urmare a vânzărilor făcute de administratorul Robert Catona sub costul de producție, prin ignorarea costului carbonatului de calciu, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un eșantion de facturi emise către părți independente (5 facturi) și 2 facturi emise către H... I... BV.

Din analiza facturilor prezentate se observă că prețul carbonatului de calciu „...” vândut către SC A... P... SRL în data de 18.05.2012 este la prețul de 44,435 lei/sac, iar prețul înscris pe factura de export având drept client H... I... BV, în data de 24.05.2012 este de 6,34 euro/sac (respectiv  $4,4044 * 6,34 \text{ euro} = 27,92 \text{ lei/sac}$ ) respectiv 5,17 euro/sac (respectiv 22,74 lei).

Concluzia este că prețul de vânzare către persoanele afiliate este mai mic decât prețul de vânzare către părțile independente, deci ajustarea cheltuielilor de exploatare cu această sumă este eronată, iar afirmația potrivit căreia prețurile practicate către entități independente este mai mic decât prețurile practicate către părțile independente, este de asemenea eronată, societatea fiind în imposibilitatea justificării cu documente a sumei de ... lei.

Motivația enunțată în dosarul prețurilor de transfer, și care a stat la baza ajustărilor efectuate, potrivit căreia cheltuielile enumerate mai sus nu au legătură cu activitatea de producție a X SRL este neîntemeiată.

Se poate observa că la determinarea veniturilor din exploatare nu s-au făcut ajustări în sensul eliminării veniturilor din exploatare care s-ar putea afirma că nu sunt legate direct de procesul de producție. De exemplu, veniturile din vânzarea de mijloace fixe (reflexate în contul 7588 - Alte venituri din

exploatare), venituri din activități diverse (reflexate în contul 708), precum și veniturile din subvenții de exploatare (reflexate în contul 741).

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că un alt motiv pentru care aceste ajustări nu pot fi acceptate pentru a fi luate în calcul la determinarea marjei profitului realizată de X SRL este faptul că în calculul marjelor de profit realizate de companiile din eșantionul final selectat și care au stat la baza determinării intervalului de piață s-au avut în vedere cheltuielile din exploatare și veniturile din exploatare, raportate de aceste companii, fără ca acești indicatori financiari să fie ajustați cu anumite elemente de activ sau de pasiv.

Acceptând toate ajustările înscrise în dosarul de preț de transfer prezentat, societatea testată (X SRL) nu ar mai fi comparabilă cu profilele financiare ale companiilor din eșantionul selectat. A fi comparabil presupune ca niciuna din diferențele constatate (dacă acestea există) între situațiile comparate, să nu afecteze substanțial condițiile supuse examinării în cadrul analizei sau să poată fi efectuate ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe. Conform Ghidului OCDE, cei cinci factori care determină comparabilitatea sunt caracteristicile bunurilor sau serviciilor, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice și strategiile de afaceri.

Având în vedere cele menționate mai sus, echipa de inspecție fiscală a recalculat marja profitului realizată de X SRL în anii 2012 și 2013, luând în calcul anumite ajustări astfel ca la final profilul financiar al X SRL să fie comparabil cu profilele financiare ale societăților incluse în eșantionul final selectat de societate.

În determinarea marjei de profit realizată de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au pornit de la veniturile din exploatare și cheltuielile din exploatare înregistrate de societate, acestea fiind ajustate cu veniturile (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013), cheltuielile cu mărfurile vândute prin magazinul din ... (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013), cheltuieli cu banii furati în sumă de ... în anul 2013 și cheltuielile cu scăderea din gestiune a unor clienți neîncasați (... lei), conform anexei la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au comparat marjele realizate de societate cu intervalul de piață, prezentat de societate în dosarul prețurilor de transfer.

Quartilele inferioare determinate pe baza eșantionului final sunt 2,38% în anul 2012 și ...% în anul 2013, organele de inspecție fiscală observând că SC X SRL nu se încadrează în intervalul de piață în nici unul din cei doi ani.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.2 din Anexa 1 la OPANAF nr.222/...8, coroborate cu art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003, procedând la ajustarea veniturilor societății aferente perioadei 2012 - 2013, în urma ajustării fiind stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.



În consecință, urmare a inspecției fiscale efectuate la SC X SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013), iar pierderea fiscală, înregistrată de societate în anul 2013 a fost diminuată cu suma de ... lei.

Impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, provine din:

- întocmirea eronată a declarației de impozit pe profit – cod 101 aferentă anului 2012 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- ajustarea prețurilor de transfer în anul 2012 – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- venituri din vânzările neînregistrate la magazinul din ... – impozit pe profit în sumă de ... lei;
- ajustarea prețurilor de transfer în anul 2013 – impozit pe profit în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, au calculat, până la data de 23.03.2015, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

## **II.2. Referitor la pct. 3.4., din raportul de inspecție fiscală;**

Organele de inspecție fiscală în perioada iunie – septembrie 2013, au fost înregistrate în evidența contabilă un număr de 7 facturi de achiziție, emise de furnizorul SC D... S... SRL ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, constând conform mențiunilor de pe facturi în diverse servicii, pentru care societatea nu a prezentat contracte și situații de lucrări. Toate cele șapte facturi au valori sub ... lei, și sunt achitate cu chitanțe.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că prin deducerea TVA aferentă serviciilor facturate de SC D... S... SRL au fost încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, coroborate cu prevederile pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/...4, și având în vedere prevederile art.134 alin.1 din Legea nr. 571/2003, pentru suma de ... lei nu au acordat drept de deducere.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către petentă și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în sat ..., nr. ..., com. ..., jud. Hunedoara, C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. .../.../..., reprezentată prin dl. X, în calitate de administrator.

Prin Decizia de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, s-au stabilit în sarcina petentei suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. ...-... ... / ...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, în baza raportului de inspecție fiscală nr. ...-... ... / ...2015, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – TVA stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

### **III.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**III.1.1. Cu privire la neacordarea deductibilității pentru diverse servicii pentru care societatea nu a prezentat contracte și situații de lucrări**, cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat aceste cheltuieli drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care petenta susține că serviciile de închiriere excavator au fost efectiv prestate și realizate, iar contractul de prestări servicii încheiat în data de 20.05.2013, între cele două părți, a fost atașat în copie la contestație.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iunie - septembrie 2013, au fost înregistrate în evidența contabilă un număr 7 facturi de achiziție, emise de furnizorul SC D... S... SRL ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, constând conform mențiunilor de pe facturi în diverse servicii, pentru care societatea nu a prezentat contracte și situații de lucrări, și le-au considerat cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, baza de impozitare pentru impozitul pe profit fiind diminuată pe total cu suma de ... lei.

Petenta consideră ca nejustificată măsura de impunere și plată a sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit cu majorările de întârziere aferente lor, întrucât serviciile de închiriere excavator au fost efectiv prestate și realizate, iar contractul de prestări servicii încheiat în data de 20.05.2013, între cele două părți, este remis în copie atașată la contestație.

În drept, speței îi sunt incidente prevederile art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) și lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- Art.21 alin.(1):

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

-Art.21 alin.(4) lit.f):

*“cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii...”*

- Art.21 alin.(4) lit.m):

*“Cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte...”* ,

Acestea se coroborează cu prevederile pct.44 din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/...4, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

*“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, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare...”*,

în speță fiind incidente și prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 cu modificările și completările ulterioare:

*“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”*,

coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

*“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]”.*

Justificarea deductibilității cheltuielilor este condiționată de prezentarea unor dovezi reale și obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul înregistrării unor cheltuieli.

Referitor la susținerea petentei că pentru justificarea cheltuielilor, a anexat la contestație contractul de prestări servicii FN din data de 20.05.2013, încheiat între SC D... S... SRL, în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- Conform mențiunilor din contract, obiectul contractului constă în:  
“prestări servicii cu utilajul la tariful de .....,... lei/ora”;
- La capitolul V pct. 5.1. din contract “obligațiile părților” se stipulează:  
“Prestatorul de servicii se obligă:
  - să efectueze lucrările solicitate de beneficiar;
  - să suporte consumul de carburant necesar pentru utilaj”;
- Mai mult decât atât la pct 5.2. din contract se prevede expres faptul că:  
“beneficiarul serviciilor se obligă să recepționeze și să preia în sarcina sa lucrările executate de prestator la terminarea lucrărilor”;
- Ori societatea nu a prezentat nici cu ocazia controlului și nici la contestația depusă, documentele privind recepția lucrărilor, respectiv procese verbale de recepție, nu a precizat persoanele responsabile cu recepția lucrărilor, nu a precizat locul unde s-au prestat lucrările, cantitățile excavate și alte elemente care să confirme executarea acestor servicii;
- Contrar prevederilor pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/...4 nu au fost prezentate nici pe parcursul

inspecției fiscale și nici anexate contestației, procese verbale de recepție a lucrărilor, rapoarte de lucru, etc. din care să rezulte numărul de ore prestate de SC D... S... SRL în beneficiul SC X SRL;

De asemenea din consultarea informațiilor existente în baza de date ANAF, s-au constatat următoarele aspecte:

- obiectul de activitate al SC D... S... SRL este: “Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare” – corespunzătoare cod CAEN 4673;

- în perioada în care au fost emise facturile 03.06.2013 – 17.09.2013, societatea a avut 2 angajați respectiv: S... N... D... (administratorul SC D... S... SRL) și I... M... (angajat cu timp parțial);

- conform Registrului de evidență salariați cei doi angajați sunt încadrați în următoarele meserii: S... N... D... – cod COR 112011 – “director general” și I... M... – cod COR 333101 – “agent contractari și achiziții (broker mărfuri), ori pentru a manevra un excavator îți trebuie o calificare specială, iar încadrarea celor doi angajați ai SC D... S... SRL nu o dovedește;

- analizând declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și a impozitului de veniturile din salarii - cod 112, s-a constatat că SC D... S... SRL înregistrează următoarea situație salariaală:

#### LUNA IUNIE 2013

Nume și prenume salariat	Venit brut	Ore norma zilnic contract	Ore efectiv luna	Ore efectiv lucrate
S... N... D...	...	8	152	76
I... M...	...	8	152	38

#### LUNA IULIE 2013

Nume și prenume salariat	Venit brut	Ore norma zilnic contract	Ore efectiv luna	Ore efectiv lucrate
S... N... D...	...	8	184	92
I... M...	...	8	184	46

#### LUNA AUGUST 2013

Nume și prenume salariat	Venit brut	Ore norma zilnic contract	Ore efectiv luna	Ore efectiv lucrate
S... N... D...	...	8	168	84
I... M...	...	8	168	42

#### LUNA SEPTEMBRIE 2013

Nume și prenume salariat	Venit brut	Ore norma zilnic contract	Ore efectiv luna	Ore efectiv lucrate
S... N... D...	...	8	168	56
I... M...	...	8	168	42

Așa după cum am mai precizat mai sus, în contractul de prestări servicii se stipulează că pentru serviciile prestate cu utilajul tariful este de ....., lei/oră.

Astfel dacă luăm, spre exemplu, luna iunie 2013, au fost facturate de către SC D... S... SRL prestări servicii cu utilajul în sumă totală de ... lei, rezultând astfel un număr de 146 ore. Ori conform declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și a impozitului de veniturile din salarii – cod 112 depusă de SC D... S... SRL orele lucrate de toți angajații (inclusiv administratorul) în luna iunie 2013 sunt în număr de 114 ore. Deci, chiar dacă ar fi manevrat excavatorul și administratorul, orele lucrate în luna nu acoperă orele facturate.

Din cele prezentate mai sus rezultă că și în condițiile în care SC X SRL ar fi prezentat situații de lucrări, procese verbale de recepție a lucrărilor, rapoarte de lucru, etc. nu ar fi putut dovedi realitatea prestărilor înscrise pe facturile pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de ... lei.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că prin considerarea de către societate a cheltuielilor cu aceste servicii, drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care prestarea efectivă nu a fost dovedită, baza de impozitare pentru impozitul pe profit determinată potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 a fost diminuată cu suma de ... lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă ... lei, motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

**III.1.2.** Cu privire la dosarul prețurilor de transfer, cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatoarei, urmare analizării dosarului prețurilor de transfer aferente tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și persoanele afiliate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au determinat o altă marjă de profit aferentă costurilor operaționale pentru societățile selectate, decât cea prezentată de societate în dosarul prețurilor de transfer.

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au comparat marjele realizate de societate cu intervalul de piață, prezentat de societate în dosarul prețurilor de transfer. Quartilele inferioare determinate pe baza eșantionului final sunt 2,38% în anul 2012 și ...% în anul 2013, organele de inspecție fiscală observând că SC X SRL nu se încadrează în intervalul de piață în niciunul din cei doi ani.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.2 din Anexa 1 la OPANAF nr.222/...8, coroborate cu art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003, procedând la ajustarea veniturilor societății aferente perioadei 2012 - 2013, în urma ajustării fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei pentru anul 2012 și în sumă de ... lei pentru anul 2013.

Prin contestație, petenta procedează la determinarea marjelor de profit în mod diferit în conținutul contestației față de felul cum a procedat în Dosarul de preț de transfer prezentat organelor de inspecție fiscală, recurgând la ajustarea cheltuielilor și veniturilor, renunță la anumite cheltuieli și venituri care nici cu ocazia inspecției fiscale nu au fost luate în calculul marjei profitului de către organele de inspecție fiscală.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.11 alin.(2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

*„(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:*

*a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;*

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

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

La pct.36 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea articolului mai-sus citat, se precizează:

*“36. Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate”.*

Prin art.2 din Anexa 1 la OPANAF nr.222/...8, se precizează că:

*„(1) Marja de comparare reprezintă intervalul de valori ale prețului sau profitului aferente tranzacțiilor comparabile între companii comparabile independente.*

*(2) Pentru determinarea valorilor extreme, marja de comparare va fi împărțită în 4 segmente. Segmentele de maxim și de minim reprezintă rezultatele extreme. În vederea stabilirii intervalului de comparare nu se vor utiliza rezultatele extreme din cadrul marjei de comparare.*

*(3) În condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediană ca fiind prețul de transfer la preț de piață. Valoarea mediană reprezintă acea valoare care se regăsește la mijlocul intervalului de comparare”*

Conform art.9 paragraf.1 din Convenția Model de Evitare a Dublei Impuneri, aflat la baza tratatelor bilaterale de taxare, se menționează:

*“Atunci când condițiile stabilite sau impuse în cazul relațiilor comerciale sau financiare derulate între două societăți afiliate, diferă de cele stabilite între companii independente, orice profit care, în lipsa acestor circumstanțe, ar fi fost realizat de una din aceste companii, dar care datorită acestor circumstanțe, nu a fost realizat, poate fi inclus în profitul realizat de respectiva societate și taxat în consecință”.*

Liniiile directoare OCDE continua definirea principiului valorii de piață și a prețurilor de transfer și menționează:

*“Principiul valorii de piață (...) reflectă, în cel mai fidel mod, principiile caracteristice pieței libere în cazurile în care bunurile și serviciile sunt transferate între companiile afiliate. Acesta reflectă relațiile economice ale aspectelor și circumstanțelor controlate de contribuabil și adoptă drept etalon principiile unei piețe libere”*

Ghidul OCDE menționează la capitolul I Principiul lungimii de brat, subcapitolul D 1.3.5 Strategii de afaceri paragraful 1.60, respectiv subcapitolul D3 pierderi, paragraful 1.70 ca:

*“o entitate afiliată poate înregistra pierderi în situații precum: este în stadiul de start –up (începere a afacerii), este în faza de penetrare a pieței, lansează produse și servicii noi.”*

În concret, din verificările efectuate în bazele de date informatice avute la dispoziție de organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea are relații de afiliere cu societăți comerciale din Olanda, iar tranzacțiile economice derulate de unitatea verificată se derulează cu preponderență prin societățile afiliate.

Asociatul și administratorul X este director general în:

H... I... BV I.O. - Olanda

H... H... BV I.O. - Olanda

De asemenea, conform declarației date de administratorul și asociatul C... R..., dl. X deține 51 % din părțile sociale ale H... H... BV, care este asociat unic al H... I... BV.

Prin adresa nr.../...2012, asociatul și administratorul de la acea dată dl. C... R..., comunică asociatului și administratorului olandez, X, ca urmare a majorării prețurilor la energie electrică, combustibil, salarii și impozite, a costurilor cu pușcările în carieră, permise și garanții, impozitele pentru terenuri și clădiri, precum și a majorării costurilor cu reparațiile și întreținerea utilajelor din folosință, se impune majorarea prețurilor la produsele fabricate cu 25 %, începând cu data de 01.01.2013.

În raportul cu evoluția pierderilor din relațiile comerciale derulate de SC X SRL cu SC H... I... BV – Olanda prin adresa nr.../...2012, administratorul C...



R... solicită administratorului olandez – dl. X majorarea prețurilor de vânzare a pulberilor solare, întrucât prețurile practicate sunt mult sub costurile de producție.

Un exemplu expus de dl. C... R..., este produsul «...» care este vândut de societatea din România la prețul impus de 2,87 euro, în timp ce societatea olandeză îl revinde la prețul de 10,7 euro.

În luna noiembrie 2013, administratorul X emite decizia nr..../...2013 prin care decide recalcularea tuturor livrărilor efectuate în anul 2013 către SC H... I... BV la prețurile practicate în anii precedenți. Ca urmare a acestei decizii se emite o factură de stornare, reprezentând «diferență de preț conform deciziei nr..../...2013 a administratorului X» în sumă de -... euro.

Astfel, organele de inspecție fiscală, având în vedere aspectele prezentate mai sus, prin adresa nr..../...2014, au solicitat societății întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

Petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală Dosarul de preț de transfer. Metoda selectată de societate pentru testarea conformității cu principiul valorii de piață a tranzacției analizate a fost metoda marjei nete.

Spre deosebire de celelalte metode de preț de transfer (metoda comparării prețurilor, metoda prețului de revânzare, metoda cost plus, metoda împărțirii profiturilor), în cadrul metodei marjei nete, criteriile aplicabile companiilor selectate ca și comparabile sunt mai puțin riguroase, respectiv pot fi acceptate în selecție și companii pentru care sunt identificate diferențe nesemnificative cu privire la similaritatea produselor sau a profilului funcțional. Indicatorul de profitabilitate utilizat în studiul de comparabilitate este marja de profit aferentă costurilor operaționale (de exploatare), ce exprima profitabilitatea unei companii prin raportarea la valoarea totală a costurilor operaționale. Acest indicator de profitabilitate reflectă profitabilitatea unui producător, ținând cont de costurile pe care acesta le înregistrează pentru a adăuga valoare produselor fabricate.

Marja de profit aferentă costurilor operaționale determinată pentru societățile selectate în eșantionul final are următoarele valori:

-pentru anul 2012: minim -1,8% - maxim 17,87%, quartila inferioară ...% - quartila superioară 6,32%, mediana 4,38% ;

-pentru anul 2013: minim -10,95% - maxim 39,03%, quartila inferioară 2,66% quartila superioară 9,46%, mediana ...%.

La determinarea marjei de profit obținută de SC X SRL, din vânzarea de produse finite s-au parcurs următorii pași:

-s-a plecat de la indicatorii financiari prezentați în situațiile financiare anuale ale societății (venituri din exploatare și cheltuieli din exploatare);

-s-au aplicat anumite ajustări, cum ar fi:

- ajustări în legătură cu magazinul de retail din ...: veniturile și cheltuielile aferente acestui magazin au fost scăzute, datorită faptului că produsele vândute

prin acest magazin sunt în principal alte produse decât cele obținute de către X SRL din activitatea de producție;

- ajustări în legătură cu casa din ...: cheltuielile aferente acestei case au fost scăzute pe motiv că această casă a fost utilizată în principal ca spațiu de depozitare pentru magazinul de retail, iar ulterior a fost închiriată administratorului român;

- ajustări în legătură cu costurile efectuate de acționari în interes propriu – cheltuielile cu avocați, evaluatori și cu călătoriile în interes propriu au fost scăzute;

- ajustări în legătură cu prețurile de transfer aferente anului 2013 și facturate în luna septembrie 2014 (aproximativ ... euro);

- ajustări în legătură cu alte elemente, considerate de societate că nu intervin în cursul normal al unei afaceri de producție similar cu cea a X SRL, respectiv: ajustarea cu cheltuieli aferente vânzărilor efectuate de către asociatul C... R..., sub costul de producție, prin ignorarea costului carbonatului de calciu; ajustarea cu cheltuielile aferente donațiilor către biserici; ajustarea cu cheltuielile aferente scoaterii din gestiune a unor echipamente; ajustarea cu scoaterea din evidența contabilă a unor debitori ai magazinului de retail.

După toate ajustările prezentate mai sus, marja de profit calculată în Dosarul de preț de transfer pentru SC X SRL este: în anul 2012 este 2,74%), iar în anul 2013 este 4,13%.

Concluzia finală exprimată de societate în dosarul prezentat este că prețurile de transfer practicate în cadrul tranzacției de vânzare de produse finite de către X SRL către H... I... BV respectă principiul valorii de piață.

Din analiza dosarului prețurilor de transfer, organele de inspecție fiscală au considerat eronată determinarea indicatorului MPCO (marja de profit aferentă costurilor operaționale) pe baza rezultatelor de exploatare ale unor companii (incluse în eșantionul final) care au obținut pierdere.

Ghidul OCDE menționează la capitolul I Principiul lungimii de brat, subcapitolul D 1.3.5 Strategii de afaceri paragraful 1.60, respectiv subcapitolul D3 pierderi, paragraful 1.70 că o entitate afiliată poate înregistra pierderi în situații precum: este în stadiul de start-up (începere a afacerii), este în fază de penetrare a pieței, lansează produse și servicii noi, însă SC X SRL nu se află în niciuna din situațiile enumerate.

O companie își desfășoară activitatea pentru a obține profit, așadar nicio companie nu ar fi interesată să desfășoare activitate economică înregistrând pierdere din exploatare.

Este evident că o societate independentă nu ar suporta pierderi cu caracter recurent fără a lua măsuri pentru a remedia situația într-un interval rezonabil de timp, întrucât o astfel de atitudine ar contrazice obiectivul fundamental al oricărei afaceri, acela de a obține profit.

Faptul că o entitate afiliată înregistrează pierderi în mod constant și continuu poate indica lipsa unei compensări adecvate. O societate independentă ce înregistrează pierderi recurente va înceta în cele din urmă să deruleze afaceri în termenii și condițiile generatoare de pierderi.

Principiul valorii de piață reprezintă standardul internațional pe care companiile multinaționale și administrațiile fiscale din țările membre ale OCDE, dar nu numai, au agreat să îl utilizeze în scopul analizării și rezolvării problematicele fiscale ce implica prețurile de transfer.

Acest principiu este descris în Articolul 9, paragraf.1 din Convenția Model de Evitare a Dublei Impuneri, aflat la baza tratatelor bilaterale de taxare, iar Liniile directoare OCDE continua definirea principiului valorii de piață și a prețurilor de transfer.

În concluzie, după analiza Dosarului prețurilor de transfer, prezentat de SC X SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că este necesară furnizarea unor informații suplimentare precum și remedierea anumitor deficiențe.

Prin adresa nr. .../...2015 s-au solicitat următoarele:

1. Prezentarea documentelor care au sta la baza ajustărilor veniturilor și cheltuielilor din exploatare, prezentate în Anexa 1 din Dosar.
2. Explicații referitoare la faptul că la pct.5 din anexa 1, veniturile din vânzarea de produse finite efectuate de X către H... I.. BV, înregistrează valori diferite de cele înregistrate de societate în evidența contabilă în anii 2012 și 2013.
3. Conform Ghidului OECD, capitolul III – Analiza de comparabilitate, prin rezultate extreme se înțelege profit sau pierdere anormal de mari/mici. Rezultatele extreme pot afecta indicatorul financiar folosit în cazul anumitor metode de stabilire a prețurilor de transfer.

Urmare a solicitării formulată de organele de inspecție fiscală, societatea a formulat un răspuns, fără însă a anexa toate documentele solicitate.

Trebuie reținut și faptul că organele de inspecție fiscală au menționat faptul că documentele, solicitate prin adresa nr. .../...2015, necesare pentru furnizarea unor informații suplimentare, precum și remedierea anumitor deficiențe din Dosarul prețurilor de transfer, nu au fost prezentate nici anexate la contestația formulată.

Mai mult, din analiza contestației depusă de societate s-a constatat că petenta procedează la determinarea marjelor de profit în mod diferit în conținutul contestației față de felul cum a procedat în Dosarul de preț de transfer prezentat organelor de inspecție fiscală.

Astfel atunci când recurge la ajustarea cheltuielilor și veniturilor, renunță la anumite cheltuieli și venituri care au fost demontate cu ocazia inspecției fiscale și nu au fost luate în calculul marjei profitului nici de către organele de inspecție fiscală, respectiv:

- lipsesc costurile cu combustibilul folosit la magazinul de retail din ..., în sumă de ... în anul 2012 și ... lei în anul 2013;
- modifică costurile salariale - în dosar fiind în sumă de ... lei în anul 2012 și ... lei în anul 2013, în timp ce în contestație acestea sunt în sumă de ... în anul 2012 și ... lei în anul 2013;
- modifică costurile cu avocații – în dosar fiind ... lei, iar în contestație ... lei;
- renunță la ajustarea cu veniturile facturate către afiliat în anul 2014, în sumă de ... lei;
- renunță la cheltuielile înregistrate ca urmare a vânzărilor făcute de administratorul C... R..., sub costul de producție, în sumă de ... lei;
- renunță la cheltuielile cu scoaterea din evidența a unor echipamente în sumă de ... lei.

În concluzie, prin aceste modificări invocate prin contestație, chiar și SC X SRL acceptă faptul că Dosarul prețurilor de transfer, prezentat de SC X SRL organelor de inspecție fiscală, a fost greșit întocmit.

Având în vedere cele arătate mai sus, reținem faptul că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au ajustat cheltuielile și veniturile prezentate în dosarul prețurilor de transfer când au determinat marja profitului, ținând cont de următoarele aspecte:

#### 1. Referitor la cheltuielile salariale cu angajații X SRL care își desfășoară activitatea în magazinul de retail din ...:

Organele de inspecție fiscală nu au ajustat cheltuielile cu costurile salariale ale angajaților care își desfășoară activitatea la magazinul de retail întrucât pentru justificarea cheltuielilor salariale înscrise în dosarul prețurilor de transfer (... lei în anul 2012 și ... lei în anul 2013) societatea nu a prezentat modul lor de determinare.

De asemenea, nu au fost prezentate statele de salarii ale vânzătorilor, aferente perioadei 01.01.2012 – 31.12.2013, organele de inspecție fiscală aflându-se în imposibilitatea verificării corectitudinii sumelor cu care societatea pretinde că trebuie ajustate cheltuielile.

Pentru justificarea cheltuielilor cu magazinul din ..., au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală fișele de post întocmite pentru C... R... D... și S... S..., precum și copie după fluturașii celor doi angajați din luna noiembrie 2012.

Din analiza documentelor prezentate, s-a constatat că nu există concordanță între datele înscrise în fișele posturilor și datele înscrise în fluturași. Astfel, la C... R... D..., în fișa postului la denumirea postului este înscris «agent vânzări», iar în fluturaș la funcția de încadrare este înscris «mecanic auto», iar la S... S..., în fișa postului la denumirea postului este înscris «vânzător», iar în fluturaș la funcția de încadrare este înscris «lăcătuș mecanic».

De asemenea, fișa postului angajatului C... R... D... este întocmită cu data de 28.08.2012 (deci s-ar putea presupune că în perioada 01.01.2012 –

28.08.2012 ar fi putut fi un alt angajat), iar cea a angajatului S... S... este întocmită cu data de ..., fără ca aceasta să fie semnată (nici la rubrica «titular» și nici la rubrica «aprobat». Documentele prezentate de societate nu dovedesc realitatea sumelor din Dosarul prețurilor de transfer numite «costuri cu salariații».

Prin contestație, SC X SRL, în vederea justificării cheltuielilor salariale mai sus amintite, anexează din nou fișele posturilor celor doi angajați. Se observă că fișa postului lui Ci... R... este pentru funcția de “agent vânzări” și nu cea de vânzător, iar data întocmirii este 28.08.2012, nereieșind cine a fost persoana care în perioada 01.01.2012 – 28.08.2012 și-a desfășurat activitatea la magazinul de retail din ....

De asemenea, pentru justificarea cheltuielilor cu salariile celor doi salariați, societatea mai anexează contestației, pentru S... S... – Diploma de absolvire a școlii profesionale în meseria strungar și Certificatul de absolvire a cursului de calificare în mecanic auto utilaje, iar pentru C... R... D... – Certificatul de competență profesională pentru transportul rutier național și internațional, Certificatul de competențe profesionale în domeniul transporturi, Diploma de absolvire a școlii profesionale în meseria conducător mecanic auto și situația școlară, ori aceste documente nu pot justifica cheltuiala salarială aferentă magazinului de retail din ....

Mai mult, consultând baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că încadrarea celor doi angajați pe coduri de clasificare din România este următoarea:

- pentru S... S...:
  - în perioada 01.01.2012 – 30.09.2012 – cod COR 723103 – mecanic auto;
  - în perioada 01.10.2012 – 31.12.2013 – cod COR 522101 – vânzător.
- pentru R... D... :
  - în perioada 01.01.2012 – 31.12.2013 – cod COR 723103 – mecanic auto.

Trebuie reținut și faptul că prin contestație societatea s-a razgândit referitor la sumele reprezentând costuri cu salariații magazinului de retail ajustând costurile cu ... lei în fiecare an, fără însă a justifica aceste sume cu documente.

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând seama de faptul că societatea nu a prezentat documentele justificative care să demonstreze realitatea cheltuielilor cu salariile aferente magazinului din ..., organele de inspecție fiscală în mod corect au considerat că nu se pot lua în considerare la ajustare cheltuielile numite generic în Dosarul prețurilor de transfer la capitolul «elemente care sunt legate de magazinul de retail» - rubrica «costuri cu salariații» - în sumă de ... lei în anul 2012 și ... lei în anul 2013 (aceste sume fiind înscrise în Dosarul prețurilor de transfer).

## 2. Referitor la cheltuielile cu casa din ...:

Eliminarea cheltuielilor cu casa din ..., în sumă de ... lei (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013) nu este justificată, întrucât chiar și în Dosarul prețurilor de transfer se precizează că activitatea societății se desfășoară atât la sediul societății (casa din ...) cât și la punctele de lucru.

Pe perioada controlului, societatea a fost reprezentată în cea mai mare parte de dl. D... C..., în calitate de împuternicit și asociat la acea dată, care afirma că la această adresă se aflau, arhivate, documente ale societății și erau de asemenea amenajate și birouri.

Urmare a solicitării de explicații efectuate în timpul controlului, societatea a justificat determinarea sumei de ... lei (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013), cu facturi de energie electrică, facturi de telefonie, facturi de utilități și o factura de hrană pentru câini (deși societatea are câini și la ...).

Organele de inspecție fiscală au însumat valorile înscrise pe facturi și au constatat că cuantumul acestora este de ... lei, însumată pentru cei doi ani, cu mult mai mică decât ajustarea menționată în Dosarul prețurilor de transfer, respectiv ... lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au avut în vedere prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 și art.6 din Legea 82/1991.

**3. Referitor la costurile cu combustibilul** (care se regăseau inițial în dosarul prețurilor de transfer și nu se mai regasesc în ajustarea care a fost făcută cu ocazia contestației).

În dosarul prețurilor de transfer societatea a ajustat costurile cu cheltuielile cu combustibilul folosit pentru magazinul de retail din ..., însă nu au fost prezentate documente care să justifice cheltuielile în sumă de ... lei în anul 2012 și ... lei în anul 2013.

În această situație organele de inspecție fiscală s-au aflat în imposibilitatea verificării sumelor și nu au luat în considerare la ajustare aceste sume, având în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 și art.6 din Legea 82/1991.

**4. Referitor la costurile de acționar:**

Eliminarea cheltuielilor numite «costuri de acționar» în sumă de ... lei în anul 2013, este de asemenea nejustificată deoarece aceste cheltuieli au fost efectuate în baza unor contracte semnate de societate cu avocați (în cazul cheltuielilor în sumă de ... lei), respectiv a unor contracte semnate cu experți (în cazul cheltuielilor cu evaluarea părților sociale în sumă de ... lei). Aferent acestor servicii au fost prezentate rapoarte de activitate, respectiv rapoarte de expertiză și evaluare.

**5. Referitor la majorarea veniturilor:**

Majorarea valorii veniturilor aferente vânzărilor către H... I... BV aferente anului 2013 (desi factura este emisă în septembrie 2014) nu trebuie luată în calculul marjei nete deoarece nu a fost cuprinsă în baza de impozitare a impozitului pe profit aferentă anului 2013, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.84 alin.(6) din OG nr.92/2003.

#### **6. Referitor la diminuarea cheltuielilor de exploatare cu vânzările sub cost**

Eliminarea din valoarea cheltuielilor de exploatare a cheltuielilor în sumă totală de ... lei, reprezentând conform explicațiilor din dosar vânzări de carbonat de calciu sub costul de producție, donații și cheltuieli cu scoaterea din funcțiune a unor echipamente este de asemenea nejustificată, întrucât toate acestea sunt prin natura lor cheltuieli de exploatare.

Pentru justificarea sumei de ... lei, reprezentând conform explicațiilor din dosarul prețurilor de transfer, cheltuieli înregistrate ca urmare a vânzărilor făcute de administratorul Robert Catona sub costul de producție, prin ignorarea costului carbonatului de calciu, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un eșantion de facturi emise către părți independente (5 facturi) și 2 facturi emise către H... I... BV.

Din analiza facturilor prezentate s-a observat că prețul carbonatului de calciu „...” vândut către SC A... P... SRL, în data de 18.05.2012, este la prețul de 44,435 lei/sac, iar prețul înscris pe factura de export având drept client H... I... BV, în data de 24.05.2012 este de 6,34 euro/sac (respectiv  $4,4044 * 6,34 \text{ euro} = 27,92 \text{ lei/sac}$ ), respectiv 5,17 euro/sac (respectiv 22,74 lei).

Ori concluzia foarte clară este că prețul de vânzare către persoanele afiliate este mai mic decât prețul de vânzare către părțile independente, deci ajustarea cheltuielilor de exploatare cu această sumă este eronată, iar afirmația potrivit căreia prețurile practicate către entități independente este mai mic decât prețurile practicate către părțile independente, este de asemenea eronată, societatea fiind în imposibilitatea justificării cu documente a sumei de ... lei.

#### **7. Referitor la ajustarea veniturilor și cheltuielile aferente mărfurilor:**

Ajustările în legătură cu magazinul de retail din ... (așa cum este înscris în Dosarul prețurilor de transfer) au fost făcute în mod eronat, întrucât au fost luate în calcul sumele înregistrate în contul sintetic (ct. 707 venituri din vânzarea mărfurilor și 607 cheltuieli cu mărfurile vândute), fără a se ține seama de faptul că veniturile, respectiv cheltuielile sunt împărțite pe câte două analitice, respectiv:

- ct.607/1 – cost marfă gestiunea ...;
- ct.607/4 – cost marfă mag.2 Eminescu;
- ct.707/1 – vânzări depozit ...;
- ct.707/4 – vânzări mag.2 Eminescu.

Depozitul de la ... este utilizat și pentru producția realizată de societate și care ulterior este vândută), deci este nejustificată ajustarea făcută de societate în Dosarul prețurilor de transfer.

Motivația enunțată de SC X SRL în dosarul prețurilor de transfer, și care a stat la baza ajustărilor efectuate în dosarul prețurilor de transfer, potrivit căreia cheltuielile enumerate mai sus nu au legătura cu activitatea de producție a X SRL este neîntemeiată.

De asemenea, s-a observat că la determinarea veniturilor din exploatare nu s-au făcut ajustări în sensul eliminării veniturilor din exploatare care s-ar putea afirma că nu sunt legate direct de procesul de producție. De exemplu, veniturile din vânzarea de mijloace fixe (reflectate în contul 7588 - Alte venituri din exploatare), venituri din activități diverse (reflectate în contul 708), precum și veniturile din subvenții de exploatare (reflectate în contul 741).

Prin contestație petenta prezintă definițiile costurilor directe și indirecte, precum și modul în care costurile indirecte ar trebui alocate în mod rațional pe produs, cu toate că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu procedează astfel, precizând că societatea nu conduce contabilitatea de gestiune și nu evidențiază distinct costurile pe fiecare produs în parte, deci nici nu poate determina costul de producție aferent fiecărui produs. De asemenea, societatea nu evidențiază în contabilitate diferențele favorabile/nefavorabile de preț prin intermediul contului 348 « Diferențe de preț la produse».

Trebuie reținut faptul că scopurile contabilității costurilor sunt:

**a)** determinarea costurilor: necesare produselor și serviciilor furnizate de o entitate. În acest sens se urmăresc: colectarea și analiza cheltuielilor, măsurarea producției în diferitele etape de manufacturare și corelarea cheltuielilor cu produsele fabricate. De fapt rezultă:

- diferite sisteme de costuri, cum ar fi: costul istoric sau actual, costul estimat, costul standard;

- diferite metode de calcul a costurilor: pe comenzi, procese, faze, activități etc.;

- diferite tehnici de calcul a costurilor: costul marginal, costul total, costul direct etc.

**b)** contabilizarea costurilor este un proces care începe cu înregistrarea cheltuielilor și se sfârșește cu pregătirea datelor statistice;

**c)** controlul costurilor-ghid și reglare prin acțiuni operative a nivelului acestora. Costul poate fi controlat prin standarde, bugete, rapoarte, audit;

**d)** controlul bugetar, implică compararea bugetelor întocmite pe responsabilități și cerințe ale politicii entității cu realitatea, în scopul evidențierii modului în care se vor atinge obiectivele previzionate. În consecință estimările din bugete se pot menține sau se pot revizui în raport cu realitatea și tendințele imediate.

**e)** auditul costurilor, prin care se verifică corectitudinea procedurilor de contabilizare.

Obiectivele contabilității costurilor sunt:



- cunoașterea costurilor;
- stabilirea prețurilor de vânzare;
- determinarea și controlul eficienței;
- determinarea bazei de evaluare;
- furnizarea informațiilor.

Determinarea costurilor implică utilizarea, de cele mai multe ori, a unor algoritmi matematici ce generează obținerea unor informații punctuale în momentul în care se cunosc datele de ansamblu. În funcție de informația ce se dorește a fi cunoscută, se întâlnesc trei tipuri de procedee: procedee de calculație a costurilor pe produs, procedee de repartizare a cheltuielilor, respectiv procedee de separare a cheltuielilor în variabile și fixe, ceea ce organele de inspecție au constatat că SC X SRL nu aplică.

Un alt motiv pentru care aceste ajustări nu pot fi acceptate pentru a fi luate în calcul la determinarea marjei profitului realizată de X SRL este faptul că în calculul marjelor de profit realizate de companiile din eșantionul final selectat și care au stat la baza determinării intervalului de piață s-au avut în vedere cheltuielile din exploatare și veniturile din exploatare, raportate de aceste companii, fără ca acești indicatori financiari să fie ajustați cu anumite elemente de activ sau de pasiv.

În concluzie, acceptând toate ajustările înscrise în dosarul de preț de transfer prezentat, societatea testată (SC X SRL) nu ar mai fi comparabilă cu profilele financiare ale companiilor din eșantionul selectat. A fi comparabil presupune ca niciuna din diferențele constatate (dacă acestea există) între situațiile comparate, să nu afecteze substanțial condițiile supuse examinării în cadrul analizei sau să poată fi efectuate ajustări cu un grad suficient de acuratețe pentru a elimina efectul unor astfel de diferențe.

Conform Ghidului OCDE, cei cinci factori care determină comparabilitatea sunt caracteristicile bunurilor sau serviciilor, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice și strategiile de afaceri.

Având în vedere cele menționate mai sus, echipa de inspecție fiscală, în mod legal, a recalculat marja profitului realizată de X SRL în anii 2012 și 2013, luând în calcul anumite ajustări astfel că la final profilul financiar al X SRL să fie comparabil cu profilele financiare ale societăților incluse în eșantionul final selectat de societate.

În determinarea marjei de profit realizată de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au pornit de la veniturile din exploatare și cheltuielile din exploatare înregistrate de societate, acestea fiind ajustate cu veniturile (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013), cheltuielile cu mărfurile vândute prin magazinul din ... (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013),

cheltuieli cu banii furati în sumă de ... în anul 2013 și cheltuielile cu scăderea din gestiune a unor clienți neîncasați (... lei), astfel:

<b>Indicatori financiari</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Venituri din exploatare conform situației financiare	...	...
Vânzări magazin Eminescu – ...	...	...
<b>Venituri din exploatare ajustate</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
Cheltuieli din exploatare conform situații financiare	...	...
Total ajustare cheltuieli, din care:	...	...
cheltuieli cu mărfurile vândute magazin	...	...
costuri cu bani furati din magazin		...
ch. cu scăderea din gestiune clienți		...
ch. ned. stabilite în cadrul insp. fiscale		...
ch. ned. stabilite în cadrul insp. fiscale		...
ch. ned. stabilite în cadrul insp. fiscale		...
<b>Ch.de exploatare ajustate</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
Rezultat din exploatare ajustat	...	- ...
MPCO realizată de societate după ajustări	...	- ...
MPCO realizată de eșantionul selectat- MEDIANA	...%	... %
MPCO – quartila inferioară	... %	... %
Determinarea veniturilor din exploatare pentru încadrarea în intervalul de piață	...	...
<b>Venituri suplimentare</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
Pierdere fiscală conform declarație de impozit pe profit - cod 101		- ...
Ch. nedeductibile suplimentare		...
Baza impozabilă	...	...
<b>Impozit pe profit suplimentar rezultat din ajustări aferente prețurilor de transfer</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
Verificare		
Rezultat ajustat - PROFIT	...	...
MPCO ajustat	...	...
Venituri neînregistrate aferente magazinului din ...		...
<b>Impozit pe profit aferent venituri neînregistrate</b>		<b>...</b>
<b>Impozit aferent declarație impozit pe profit întocmită eronat</b>	<b>...</b>	
<b>Total impozit pe profit suplimentar</b>	<b>...</b>	<b>...</b>

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală, în mod corect, au comparat marjele de profit realizate de societate cu intervalul de piață, prezentat de societate în dosarul prețurilor de transfer. Quartilele inferioare determinate pe baza eșantionului final sunt 2,38% în anul 2012 și ... în anul 2013, observându-se că SC X SRL nu se încadrează în intervalul de piață în niciunul din cei doi ani.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au procedat la ajustarea veniturilor societății aferente perioadei 2012 - 2013, în urma ajustării fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (... lei în anul 2012 și ... lei în anul 2013), motiv pentru care contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere.

De asemenea trebuie menționat și faptul că prin contestație, cu toate că petenta contestă impozitul pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, aceasta combate prin contestație doar impozitul pe profit suplimentar în cuantum de ... lei (... lei + ... lei + ... lei).

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată celelalte constatări ale organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul impozitului pe profit, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În consecință, având în vedere cele arătate la pct.**III.1.1** și **III.1.2**, urmare a inspecției fiscale efectuate la SC X SRL, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei (... lei în anul 2012 + ... lei în anul 2013).

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, au calculat, până la data de 23.03.2015, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Prin contestația formulată, petenta susține că întrucât nu datorează debitele contestate, nu datorează nici accesoriile aferente, dar nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la baza de calcul pentru accesorii, cota aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente impozitului pe profit, în condițiile în care debitele generatoare au fost reținute ca datorate.

În drept, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația”.*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal, reținându-se că, prin contestație, petenta nu prezintă argumente prin care să combată stabilirea accesorilor

În concluzie, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, care arată:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*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;”*,

contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**III.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând:**

... lei – TVA stabilită suplimentar;

... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă unor servicii pentru care societatea nu a prezentat contracte și situații de lucrări, în condițiile în care petenta susține că

serviciile de închiriere excavator au fost efectiv prestate și realizate, iar contractul de prestări servicii încheiat în data de 20.05.2013, între cele două părți, a fost atașat în copie la contestație.

**În fapt**, în perioada iunie – septembrie 2013, au fost înregistrate în evidența contabilă un număr de 7 facturi de achiziție, emise de furnizorul SC D... S... SRL ..., în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, constând conform mențiunilor de pe facturi în diverse servicii, pentru care societatea nu a prezentat contracte și situații de lucrări, toate cele șapte facturi au valori sub ... lei și sunt achitate cu chitanțe. Organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.134 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, pentru TVA în sumă de ... lei nu au acordat drept de deducere.

Petenta consideră ca nejustificată măsura de impunere și plată a sumei de ... lei reprezentând TVA cu majorările de întârziere aferente lor, întrucât serviciile de închiriere excavator au fost efectiv prestate și realizate, iar contractul de prestări servicii încheiat în data de 20.05.2013, între cele două părți, este remis în copie atașată la contestație.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile CAP. X Regimul deducerilor, art.145 alin.(1) alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ART.145

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

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

*a) operațiuni taxabile;*

ART. 146

*(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”*

Astfel, având în vedere cele arătate mai sus, potrivit prevederilor CAP.VI Faptul generator și exigibilitatea TVA, art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul, se prevede:

„ART. 134

*(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

ART. 134<sup>1</sup>

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

Astfel se reține totodată, încheierea unor contracte și deținerea unor facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea prestării acestor servicii în scopul desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

De asemenea, trebuie avute în vedere și aspectele reținute la pct.**III.1.1.** referitor la impozitul pe profit, întrucât în ceea ce privește posibilitatea deducerii TVA și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție–Secțiunile Unite, care prin Decizia nr.V/15.01.2017, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr.732/30.10.2017, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.8 lit.a) b) valabil până la 31.12.2016, prevederi care de la 01.01.2017 sunt cuprinse la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare, prin care s-a decis:

*“Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.*

*În aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.8 lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, stabilesc:*

*TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative*

prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”.

Ori, rezultă foarte clar aspectul că, din prevederile legale mai sus citate, legiuitorul a condiționat, atât deductibilitatea cheltuielilor, cât și dreptul de deducere a TVA aferentă, să fie efectuate în scopul realizării de venituri, să aibă legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile și factura să cuprindă toate informațiile prevăzute de lege, iar în cazul cheltuielilor cu prestările de servicii deductibilitatea TVA este condiționată de prestarea efectivă a acestora, care trebuie să fie dovedită cu documentația corespunzătoare fiecărui tip de serviciu în parte și având în vedere și aspectul că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor care sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

În speță fiind incidente și prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 cu modificările și completările ulterioare:

*“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată:

*“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”,*

coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

*“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele

*încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]*”

Așadar, întrucât contestatoarea nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată integral constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, aceasta reprezintă o nesocotire de către contestatoare a propriului interes.

În consecință, organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

De asemenea, trebuie reținut și aspectul că organele de inspecție fiscală, pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, au calculat, până la data de 23.03.2015, majorări/dobânzi de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, petenta contestând doar accesoriile aferente TVA contestată de ... lei, fără însă a menționa cuantumul acestor accesorii.

Mai mult, prin contestația formulată, petenta nu invocă niciun fel de motive de fapt și de drept incidente în speță, referitoare la accesoriile aferente bazei de calcul reprezentând TVA contestată, cota de accesorii aplicată, data de la care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul pentru accesorii, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, și ținând cont de faptul că stabilirea de accesorii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, organele de soluționare nu se pot substitui contestatoarei cu privire la alte motive prin care aceasta înțelege să combată actul atacat referitor la capătul de cerere privind accesoriile aferente TVA.

**În drept**, referitor la calculul de accesorii, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază contestația “.*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.*

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:



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

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun argument prin care să combată susținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la calculul de accesorii.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la alte motive pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În concluzie, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă, ca neîntemeiată, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr..../...2015 se

## **D E C I D E :**

**1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, în baza raportului de inspecție fiscală nr....-... .../...2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:**

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

**2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de SC X SRL din ..., împotriva Deciziei de impunere nr....-... .../...2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP**

Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, în baza raportului de inspecție fiscală nr....-  
... ..2015, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA stabilită suplimentar;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

**3. Prezenta decizie se comunică la:**

- SC X SRL din ...;
- A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală CM, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...