

Decizie nr. 31 din 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X S.R.L. Drobeta Tr.Severin reînregistrată la D.G.F.P.Mehedinti sub nr.
.../2010

Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti a fost sesizata de **S.C X S.R.L. din Drobeta Tr.Severin**, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr., Cod fiscal ..., avand domiciliul fiscal in **str....., Drobeta Tr. Severin, jud. Mehedinti** cu contestatia inregistrata sub nr..../ 2009 care a fost transmisa spre solutionare de M.F.P. - Agentia de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr.... si are ca obiect suma totala de **2.449.167 lei**, reprezentând:

- lei, **impozit pe profit**;
- lei, majorari de intarziere aferente;
- lei, **taxa pe valoarea adaugata**;
- lei, majorari de intarziere aferente;
- lei, **impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane fizice**;
- ... lei, majorari de intarziere aferente;

Contestatia a fost depusa în termenul legal prevazut de art.207, alin.(1) din Ordonananta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat.

Avand in vedere ca prin O.U.G.nr.39/2010 a fost modificat art.209, alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata in sensul ca potrivit prevederilor art.I, pct.26 s-a stabilit ca structurile specializate de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti sunt competente sa solutioneze contestatiile avand ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, accesorii ale acestora precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in quantum de pana la 3 milioane lei, iar art.II al aceluasi act normativ precizeza

ca dispozitiile mai sus enuntate se aplica si contestatiilor aflate in curs de solutionare la data intrarii in vigoare a acestei ordonante M.F.P-A.N.A.F prin Directia generala de solutionare a contestatiilor a inaintat dosarul contestatiei intocmit pentru **S.C X SRL Drobeta Tr.Severin** spre competenta solutionare Directiei Generale a Finantelor Publice Mehedinti care a fost inregistrat sub nr. .../2010.

Constatand ca în speta sunt intrunite conditiile prevazute de dispozitiile art. 205, alin.(1) si art. 209, alin.(1), lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, modificat prin O.U.G. nr.39/2010 Directia Generala a Finantelor Publice Mehedinti este legal investita sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, **S.C. X S.R.L.** contesta partial Decizia de impunere nr....., privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala si masurile dispuse prin aceasta, respectiv virarea la bugetul de stat a sumei de lei, reprezentand impozit pe profit, T.V.A., impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si majorari de intarziere aferente acestor obligatii.

In sustinerea contestatiei **SC X SRL** aduce in atentie atat motive de procedura cat si de fond.

*Referitor la **motivele de procedura** contestatoarea arata urmatoarele :*

Avizul de inspectie fiscala, intocmit conform ordinului 1304/2004 al MFP trebuia insotit de un exemplar al cartei drepturilor si obligatiilor contribuabilului, iar potrivit prevederilor Ordinului 364/2009 aceasta procedura de avizare a contribuabilului are menirea de a aduce la cunostiinta contribuabilului pregatirea de catre acesta a tuturor documentelor contabile si elementelor justificative relevante pentru stabilirea situatiei de fapt fiscale cum ar fi dosarul preturilor de transfer si drept urmare solicita ca toate constatarile cu privire la analiza preturilor de transfer trebuiesc inlaturate din raportul de inspectie fiscala. In continuare contestatoarea descrie cum se intocmeste fisa FRD si cum se efectueaza procedura de analiza documentara a dosarului fiscal pe cele trei componente(analiza dosarului fiscal, analiza situatiilor financiare, analiza declaratiilor fiscale depuse de contribuabil), conform prevederilor ordinului 364, pentru aprobarea sistemului de proceduri pentru inspectia fiscala.

De asemenea in ceea ce priveste modul de desfasurare a procedurii de control a dosarului preturilor de transfer invoca incalcarea prevederilor cap.III pct. 4 din Ordinul nr. 364/2009, care detaliaza modul de desfasurare a acestei proceduri, aratand conditiile in care se estimeaza preturile de transfer si sustine ca aceasta procedura nu a fost respectata. Semnaleaza ca decizia de impunere este lovita de nulitate deoarece instiintarea privind discutia finala nu a existat desi mentioneaza adresa nr..... prin care s-a exprimat un punct de vedere de catre reprezentantii legali ai societatii care a fost solicitat verbal si sustine ca trebuia sa aiba loc o conciliere a punctului de vedere formulat in scris, iar in continuare descrie procedura de desfasurare a discutiei finale (scopul procedurii,

documentele de referinta, modul de desfasurare a procedurii, responsabilitati, rezultate).

Referitor la **motivele de fond** critica decizia contestata pentru nelegalitate si netemeinicie aducand in sprijinul sustinerilor urmatoarele argumente :

1) **In ceea ce priveste T.V.A. in suma de ... lei aferenta facturilor de prestari servicii de management si consultanta tehnica si nededucerea cheltuielilor in suma delei**, prezentate in anexa nr. 5 la R.I.F., emise de catre Y GERMANIA- Blomberg catre SC X SRL in temeiul contractului de prestari servicii de management si consultanta tehnica, servicii considerate de catre inspectia fiscala ca nefiind necesare si prestate efectiv cu incalcarea astfel a prevederilor art 21 alin. 4, lit.m din Legea nr. 571/2003 contestatoarea precizeaza ca articolul de lege invocat de inspectia fiscala presupune indeplinirea concomitenta a doua conditii respectiv: justificarea prestarii acestor servicii si incheierea de contracte pentru aceste activitati, conditii considerate indeplinite de societate prin contractul de prestari de servicii de management si consultanta tehnica inregistrat la DGFP Mehedinti sub nr., anexat la contestatie si prin necesitatea acestor servicii care au constat in : modernizarea instalatiei electrice si de automatizare – captare si repompare apa, alimentare platforma, realizarea unei noi centrale termice, solutii privind eficientizarea productiei si programe de pregatire de iarna, revizii efectuate pentru buna functionare a utilajelor.

Sustine de asemenea ca pentru fiecare intalnire intre reprezentantii firmei Y Germania si cei ai SC X SRL s-au intocmit procese verbale care atesta deplasarile efectuate si masurile dispuse in indeplinirea contractului si precizeaza ca era necesara gasirea de solutii pentru diminuarea oricarui risc, pentru reducerea costurilor si eficientizarea productiei, dand exemplu centrala termica cu un randament de doar 75%. Afirmca ca s-au prezentat la control procese verbale cat si alte documente din care rezulta ca luna de luna Y din Germania si-a indeplinit obligatiile prevazute la pct 2 din contract, facand trimitere la nota explicativa data de administratorul societatii, la punctul de vedere transmis cu adresa nr. si la anexele 5a, 5b si 5c ale R.I.F. referitoare la utilizarea procesului verbal in carei trebuia sa se consemneze inexistenta unor documente cerute de catre organul de control si care trebuia inregistrat in registrul unic al contribuabilului sub semnatura administratorului.

Mai arata faptul ca verificarea TVA s-a extins pe o perioada verificata de catre o alta echipa, considerand un abuz nerespectadu-se dreptul de a fi verificat o singura data , conform art.105 alin.3 din Codul de procedura fiscala.

2) **In ceea ce priveste TVA in suma de ... lei si cheltuielile in suma de ... lei**, aferente facturilor de prestari servicii emise de catre SC Z SRL precizeaza ca ceste servicii au fost determinate de motive de reclama si publicitate in vederea achizitionarii de masa lemnoasa, servicii pentru care exista contract incheiat cu firma prestatoare si care s-au concretizat in contacte cu diverse firme din zona Caras Severin, iar organul de control avea obligatia efectuarii unui

control încrucișat la prestator pentru a elucida cauza și pentru lamurirea efectivă a situației fiscale.

3) In ceea ce privește TVA în suma de lei aferent cheltuielilor generate pentru producerea energiei termice în cuantum de lei, stabilirea unei diferențe de venit în suma de lei, suma pentru care s-a calculat TVA de plată cuantum de ... lei și nededucerea cheltuielilor în cuantum de ... lei generate de includerea pe consum propriu a producției obținute dar nevădute

Contestatoarea prezintă un scurt istoric al SC X SA care s-a fărâmițat în trei societăți având ca rațiune eficientizarea activității, în obiectul de activitate al SC X SRL intrând producerea de abur tehnologic de către centrala termică care are o vechime de peste 40 de ani, având durata de viață expirată și face trimitere la un studiu privind înlocuirea acestei centrale realizat de SC Y SRL, randamentul la ora actuală al centralei fiind de 75%.

Sustine că inspecția fiscală neacceptând explicațiile tehnice a reținut că trebuiau facturate către cele două societăți inclusiv cantitatea de energie termică obținută în plus și care a rămas nevădută, considerând că acest abur tehnologic este o marfă sau un produs care poate fi stocat. În continuare redă definiția stocurilor, clasificarea și caracteristicile acestora și recunoaște că « potrivit acestor definiții a stocurilor în speta de față s-ar putea reține că produsul obținut, respectiv aburul tehnologic și apa supraîncălzită la parametri solicitați de beneficiari ar putea fi calificat drept stoc, doar în situația desfășurării normale a activității ».

În concluzie precizează că o activitate normală ar presupune un flux de ieșire al respectivului produs la capacitatea maximă, însă fluxul este impus de nevoile clienților și nu poate fi stocat pentru a-l transforma apoi în venit, neputând fi facturat în totalitate, întrucât este greu de imaginat că cineva ar plăti o cantitate de produs de care nu are nevoie. Ca atare arată că nu se poate reține constatarea privind lipsa în gestiune a aburului tehnologic pentru a nu se deduce cheltuiala aferentă procesului tehnologic de obținere a acestuia, cheltuiala care este aceeași indiferent de cantitatea de produs necesară procesului de producție.

Aminteste că centrala termică la vremea când a fost proiectată deservea o serie întreagă de secții care acum nu mai există, inclusiv beneficiarii externi care nici aceștia nu mai există și recunoaște că există un surplus de energie termică utilizat pentru consumul propriu sau livrat unor clienți independenți în cantități nesemnificative și fără caracter de regularitate, dar inspecția fiscală a considerat, în mod greșit, surplusul de agent termic ca o cheltuială nedeductibilă fiscal încadrând-o greșit ca un stoc sau activ corporal lipsa în gestiune ori degradat și chiar dacă activitatea societății a fost în pierdere producerea agentului termic este în scopul realizării de venituri.

Pentru suma de lei care este o pierdere tehnologică echipa de inspecție a reținut nejustificat o obligație de plată TVA în suma de lei deoarece achizițiile pentru realizarea acestor cheltuieli sunt destinate utilizării în folosul

operatiunilor sale taxabile, respectiv producerea de agent termic, iar surplusul de agent termic este o pierdere tehnologica care ar trebui admisa la deducere.

Sustine ca inspectia fiscala a sanctionat societatea de doua ori pentru aceleasi tranzactii economice, astfel a considerat toate preturile de vanzare a agentului termic catre Y SA (care trebuie scos din cauza intrucat SC Y SA este asociat unic al SC X SRL, deci sunt doua persoane juridice romane afiliate) si Z SA Romania SRL si retine nejustificat venituri suplimentare impozabile in suma de lei (2006-2009) si tot pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi operatiuni economico-financiare, respectiv furnizare de agent termic catre Y SA si Z SRL stabileste si cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei, stabilind incorect un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de lei.

Precizeaza ca anul 2006 nu trebuia luat in calcul deoarece activitatea societatii a fost rentabila avand un profit din exploatare de lei, iar asa cum rezulta din anexele 1,2,3,4 ale RIF consumul propriu a crescut de la 2-3% in anul 2006 intr-o proportie ridicata in anul 2008, dar inspectia a inteles in mod eronat ca ar fi vorba de un consum propriu in sensul adevarat al cuvantului, diferenta nefiind de fapt un consum ci ,, un surplus de productie de energie termica care ramane nevalorificata, respectiv aburul care se duce in atmosfera care nu poate fi valorificat din lipsa de beneficiari si care nici nu poate fi stocat ”.

4) ***In ceea ce priveste ajustarea preturilor de transfer ceea ce a condus la stabilirea de catre inspectia fiscala a unei diferente de venit in suma de ... lei si o TVA de plata in suma de ... lei, respectiv majorari de intarziere aferente*** precizeaza ca SC Y SA este asociat unic al SC X SRL deci sunt persoane juridice romane afiliate, astfel inspectorii fiscali au aplicat incorect reconcilierea evidentelor respectiv ajustarea veniturilor si isi intemeiaza motivatia pe HG nr.44/2004 pct.22, de asemenea sustine ca si preturile de transfer cu partea afiliata Z SRL au fost estimate gresit, aminteste metodele care se utilizeaza la stabilirea pretului de piata al tranzactiilor intre persoane afiliate si invoca pct. 25 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr 44/2004, considerand ca inspectia fiscala a dorit aplicarea metodei compararii preturilor, utilizand pentru comparare persoane juridice independente carora li s-au livrat cantitati nesemnificative. Intrucat cantitatile nu sunt comparabile sustine ca inspectia trebuia sa utilizeze pretul de vanzare pentru marfuri si servicii identice sau similare, vandute in cantitati diferite, pretul de vanzare se corecteaza cu diferentele in plus sau in minus care ar putea fi determinate de diferenta de cantitate. Echipa de inspectie fiscala nu a corectat pretul de vanzare si a utilizat media a trei persoane juridice independente ce au primit cantitati nesemnificative de agent termic considerandu-l pret de transfer aplicabil societatilor Y SA si Z SRL. Pretul mai mare pentru terti fata de cel practicat in interiorul grupului sustine ca fost stabilit de comun acord cu beneficiarii externi si au avut la baza cantitatea foarte mica si parametrii superiori

si pierderile pe retele, astfel ca organul de control a surprins aparenta si nu realitatea denaturand principiul libertatii de gestiune si nu al realitatii economice.

De asemenea, arata ca dosarul preturilor a fost intocmit in timpul controlului si a avut in vedere costurile lunii aprilie – mai 2009, deci pretul de 36,48 euro stabilit la nivelul anului 2009 nu se putea practica pentru anii 2005, 2006, 2007, si 2008, preturile crescand de la an la an.

In concluzie arata ca ajustarea preturilor trebuie facuta astfel incat sa poata fi agreata si de statul care a facut impunerea initiala in functie de situatia existenta la momentul impunerii. In asemenea situatii autoritatea competenta din Romania se consulta cu autoritatea competenta a celuilalt stat, in scopul stabilirii unei metodologii de ajustare a profiturilor agreata de ambele state. In nici un caz reconsiderarea tranzatiilor intr-un anumit stat nu se poate face in mod unilateral fara notificarea si chiar colaborarea cu statele implicate fiscal in operatiunea in cauza pentru ca veniturile realizate in urma tranzactiei au fost taxate in ambele state conform legislatiei lor fiscale si dupa caz conform conventiilor de evitare a dublei impuneri.

5) In ceea ce priveste impozitul suplimentar in quantum de ... lei si penalitatile aferente pe venitul nerezidentilor, invoca ca sunt aplicabile dispozitiile art. 115 alin. 1 lit. i si pct. 3 din Normele metodologice si arata totodata ca furnizorul Z AG GERMANIA face dovada privind rezidenta fiscala in Germania, iar intre statul roman si statul german exista incheiata conventie privind evitarea dublei impuneri ratificata prin Legea nr.29/2002 si anexeaza RIF/2006 al DGFP Mehedinti intocmit pentru SC Z SA din care rezulta ca aceasta nu datoreaza impozit pe veniturile persoanelor nerezidente.

In concluzie se solicita sa se constate nulitatea absoluta a RIF si a Deciziei de impunere contestate, iar in caz contrar sa se constate netemeinicia si nelegalitatea acelorasi acte administrative ca fiind incheiate cu incalcarea prevederilor legale si prin decizia ce se va pronunta sa se dispuna :

1) revocarea – anulara actului administrativ fiscal contestat si a raportului de inspectie fiscala ;

2) exonerarea societatii noastre de la plata sumelor stabilite cu titlu de impozit, taxa, contributii si obligatii fiscale accesorii in quantum total de ... lei.

In drept isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile art.205 si urmatoarele din Codul de procedura fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr....., emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr....., organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare de plata in suma de lei, reprezentand impozit pe profit, T.V.A., impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane fizice si majorari de intarziere aferente acestor obligatii, constatandu-se urmatoarele :

Impozitul pe profit

In perioada august 2007 – martie 2009, societatea a dedus cheltuieli in suma totala de lei aferente facturilor de prestari servicii, mentionate in anexa nr.5 la Raport de inspectie fiscala, facturi in valoare totala de lei, emise de catre persoana juridica Z AG din Germania - Blomberg pentru SC X SRL. Aceste facturi sunt insotite doar de un contract de prestari servicii de management si consultanta tehnica. Societatea nu a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala alte documente care sa justifice prestarea serviciilor respective : situatii lucrari, procese verbale de receptie, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare din care **sa rezulte in mod concret serviciile prestate**, tarifele practicate pentru aceste servicii, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife catre societatea beneficiara;

Avand in vedere ca in perioada 01.01.2006 – 31.05.2009 societatea nu a adus modificari procesului tehnologic si instalatiilor existente de productie a energiei termice, fapt confirmat si de catre dna. X - administratorul societatii in Nota explicativa din data de 02.07.2009 existenta la dosarul cauzei, nu a desfasurat alte activitati si in aceasta perioada societatea **a angajat ingineri de specialitate** pentru procesul de productie a energiei termice si a produselor reziduale se retine ca societatea prin deducerea cheltuielilor cu aceste servicii in suma totala de lei a incalcat prevederile art.21, alin(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile pct.48 Titlul II din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii - republicata.

In perioada ianuarie – martie 2009, societatea a dedus cheltuieli cu publicitatea in suma totala de lei aferente unor facturi de prestari servicii, mentionate in anexa nr.7 la Raportul de inspectie fiscala, facturi in valoare totala de ... lei emise de catre furnizorul SC Z SRL pentru SC X SRL, care sunt insotite doar de un contract (anexa nr.8) incheiat intre furnizorul respectiv si SC X SRL. Contractul nu mentioneaza in mod explicit serviciul publicitar efectuat iar societatea X SRL nu a dovedit cu documente prestarea efectiva a serviciilor respective in interesul sau si in consecinta, prin deducerea cheltuielilor cu aceste servicii, societatea incalca prevederile art.21 alin.(4), lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile pct.48 Titlul II din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii - republicata si prevederile art.21, alin.(4), lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

Pentru perioada 01.01.2006 – 31.03.2009, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu justifica cantitatea de energie termica utilizata pentru consum propriu si ca aceasta cantitate de agent termic destinata consumului

propriu este diferita de la o luna la alta si de la un an la alt an de raportare (anexa nr.4). Spre exemplificare, in luna februarie 2006 societatea a consumat o cantitate de 158,34 Gcal, pentru februarie 2007 a consumat o cantitate de 197,88 Gcal, pentru februarie 2008 o cantitate de 1190,05 Gcal iar pentru februarie 2009 o cantitate de 3226,31 Gcal (anexele nr.9,10,11 si 12). Aceste cantitati de agent termic **nu au fost consumate in interesul obtinerii unei cantitati mai mari de energie termica deoarece cantitatile de energie termica obtinute in aceeasi luna de raportare (februarie) sunt diferite** (februarie 2006 = 11810,30 gcal, februarie 2007 = 5676 gcal, februarie 2008 = 6799 Gcal, februarie 2009 = 3226,31) (anexele nr.9,10,11 si 12) si chiar mai mici decat prima luna - februarie 2006. **Astfel, echipa de inspectie fiscala a constatat o crestere a consumului propriu de energie termica in paralel cu obtinerea unei cantitati tot mai mici de energie termica;**

Includerea pe consum propriu a productiei obtinuta si nevanduta a fost confirmata de catre d-na. X - administratorul societatii in Nota explicativa din data de 02.07.2009. Echipa de inspectie fiscala a considerat ca SC X SRL avea obligatia sa factureze catre cei doi principali clienti (Y SA si Z SRL) si cantitatea de energie termica ramasa nevanduta, inclusa pe consum propriu, deoarece desfasurarea activitatii de productie de energie termica a societatii X SRL este dependenta in mod direct de activitatea celor doi clienti principali (Y SA si Z SRL), fapt confirmat si in dosarul preturilor de transfer depus de societate: la capitolul B, pct.1, lit.a) mentioneaza „SC X SRL furnizeaza abur tehnologic, apa supraincalzita, apa calda menajera spre cele doua firme de pe platforma, Y si Z Romania. In conditiile in care aceste 2 firme ar cumpara abur tehnologic din alta parte, SC X SRL nu ar mai avea ratiunea de a exista”, la pct.2 lit.b) mentioneaza „ SC X SRL are ca principala functie asigurarea de servicii la modul general pentru firmele Z SRL, SC Y SA, in special a apei potabile si industriale, respectiv a aburului tehnologic, apei supraincalzite, termoficarii si apei calde menajere”, la pct.2 lit.c) mentioneaza „ Clientii pentru SC X SRL reprezinta exclusiv cele doua firme consumatoare de pe platforma: SC Y SRL si SC Z SA.” iar la pct.2 lit.f) mentioneaza „ X SRL are ca **unici consumatori** pe cele doua firme prezentate mai sus”.

Prin urmare, **contractele cu cei doi principali clienti au fost incheiate in dezavantajul societatii X SRL deoarece nu s-a mentionat in mod obligatoriu si facturarea surplusului de energie termica rezultata ca urmare a punerii in functiune a unei capacitati de productie mai mare decat necesarul celor doi clienti principali.**

In consecinta, SC X SRL a acumulat pierderi prin inregistrarea pe costuri a productiei ramasa nevanduta catre cele doua persoane afiliate: SC Y SA si SC Z SRL, persoane juridice pentru care SC X SRL a fost special infiintata sa le deserveasca prin activitatea sa.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, **echipa de inspectie fiscala a considerat nedeductibile cheltuielile generate de producerea acestei cantitati de energie termica (anexele nr.1,2,3, si 4), cheltuieli in suma totala de lei.** Prin includerea pe cheltuieli a sumei totale de lei aferenta obtinerii unor cantitati de agent termic pentru care nu justifica consumul si care nu a dus la obtinerea de venituri, societatea a incalcat prevederile art.21, alin(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.21, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In ceea ce priveste modul de calcul, inregistrare si declarare a „varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate ” s-a constatat ca societatea a calculat si inregistrat cu ... lei mai mult decat suma datorata (... stabilit la control – ... calculat de societate) ceea ce a condus la inregistrarea de de cheltuieli nejustificate in suma de ... lei prin incalcarea prevederilor art.21 alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.21, alin. (4) din acelasi act normativ.

Din verificarea evidentei primare si contabile, a documentelor puse la dispozitie, echipa de inspectie fiscala a constatat ca:

- in perioada controlata 01.01.2006 – 31.05.2009, societatea furnizeaza energie termica si catre alte persoane juridice: SC A SRL, SC S SRL, SC C SA, SC F SA, SC P SRL, SC D SRL, persoane juridice neafiliate cu SC X SRL ;
- pretul practicat catre aceste societati este, in majoritatea tranzactiilor efectuate, mai mare decat pretul practicat catre SC Z SA si SC Y SRL ;
- in perioada 01.01.2006 – 31.12.2008, SC X SRL practica un pret inferior pretului de 36,48 Euro/Gcal, asa cum mentioneaza in dosarul preturilor de transfer;

Avand in vedere cele prezentate mai sus, **echipa de inspectie fiscala a considerat ca preturile de transfer practicate de societate nu sunt justificate, aceste preturi fiind stabilite in mod frecvent mai mici decat preturile de piata practicate catre clientii persoane juridice neafiliate: SC A SRL, SC D SRL, SC C SA, SC S SA, SC P SRL, SC D SRL .**

In consecinta, **in conformitate cu prevederile art.3, alin.(2) si (3) din Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer** echipa de inspectie fiscala a procedat la estimarea preturilor de transfer prin identificarea a cel mult 3 tranzactii comparabile cu cele care fac obiectul estimarii iar pentru stabilirea valorii estimate a tranzactiei a utilizat valoarea aritmetica a cuantumurilor tranzactiilor similare identificate.

Tranzactiile luate in calcul pentru estimare sunt prezentate in anexa nr.1 pentru anul 2006, anexa nr.2 pentru anul 2007 si anexa nr.3 pentru anul 2008.

Urmare corectarii preturilor de transfer, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor astfel ca preturile de transfer practicate sa fie la

pret de piata. Pentru anul 2006 a fost adaugata o diferenta de venit in suma totala de lei, pentru anul 2007 o diferenta de venit in suma totala de ... lei iar pentru anul 2008 o diferenta de venit in suma totala de ... lei.

La stabilirea profitului brut impozabil si implicit a impozitului pe profit datorat, echipa de inspectie fiscala a adaugat si diferenta de venit in suma totala de lei rezultata in urma ajustarii veniturilor.

Urmare a constatarii de venituri suplimentare in suma de ... lei si de cheltuieli nedeductibile in suma totala de lei, echipa de inspectie fiscala a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma totala de lei si a calculat majorari de intarziere in suma totala de lei (anexa nr.18 si 19) in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Taxa pe valoarea adaugata.

In perioada august 2007 – mai 2009, societatea a dedus TVA in suma totala de ... lei aferente facturilor de prestari servicii, prezentate in anexa nr.5 la Raport de inspectie fiscala, facturi in valoare totala de lei emise de catre persoana juridica Y din Germania - Blomberg pentru SC X SRL. Aceste facturi sunt insotite doar de un contract de prestari servicii de management si consultanta tehnica (anexa nr.13). Societatea nu a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala alte documente care sa justifice prestarea serviciilor respective: situatii lucrari, procese verbale de receptie, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte in mod concret serviciile prestate, tarifele practicate pentru aceste servicii, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife catre societatea beneficiara, drept pentru care inspectia fiscala nu a acordat drept de deducere pentru suma de lei deoarece au fost incalcate prevederile art.21, alin.(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile pct.48 Titlul II din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii - republicata.

In sustinerea celor constatate inspectia fiscala precizeaza ca in perioada 01.01.2006 – 31.05.2009 societatea nu a adus modificari procesului tehnologic si instalatiilor existente de productie a energiei termice, fapt confirmat si de dna. X - administratorul societatii in Nota explicativa din data de 02.07.2009, nu a desfasurat alte activitati si in aceasta perioada societatea a angajat ingineri de specialitate pentru procesul de productie a energiei termice si a produselor reziduale si prin urmasocietatea nu a facut **dovada prestarii efective a serviciilor** respective in interesul sau si nici necesitatea acestor servicii.

- In perioada ianuarie 2009 – mai 2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei aferenta facturilor de prestari servicii

(anexa nr.7) emise de catre furnizorul SC Z SRL pentru SC X SRL, facturi **care sunt insotite doar de un contract (anexa nr.8) incheiat intre furnizorul respectiv si SC X SRL. Contractul nu mentioneaza in mod explicit serviciul publicitar efectuat iar societatea Y SRL nu a dovedit cu documente prestarea efectiva a serviciilor respective in interesul sau, existand in acest sens doar explicatia data de dna. - administratorul societatii in Nota explicativa din data de 02.07.2009.**

Prin deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii, in suma totala de lei ,societatea a incalcat prevederile art.21 alin(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile pct.48 Titlul II din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevederile art.6 alin(1) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii – republicata.

- Pentru perioada 01.01.2006 – 31.05.2009, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu justifica cantitatea de energie termica utilizata pentru consum propriu si ca aceasta cantitate de agent termic destinata consumului propriu este diferita de la o luna la alta si de la un an la alt an de raportare (anexele nr.9,10,11 si 12). Spre exemplificare, in luna februarie 2006 societatea a consumat o cantitate de 158,34 Gcal, pentru februarie 2007 a consumat o cantitate de 197,88 Gcal, pentru februarie 2008 o cantitate de 1190,05 Gcal, iar pentru februarie 2009 o cantitate de 3226,31 Gcal. S-a constatat ca aceste cantitati de agent termic nu sunt consumate in interesul obtinerii unei productii mai mari de energie termica, cantitatile de energie termica obtinute in aceeasi luna de raportare (februarie) fiind diferite (februarie 2006 = 11810,30 gcal, februarie 2007 = 5676 gcal, februarie 2008 = 6799 Gcal, februarie 2009 = 3226,31) si chiar mai mici decat prima luna - februarie 2006. Astfel, echipa de inspectie fiscala a constatat o crestere a consumului propriu de energie termica in paralel cu obtinerea unor cantitati tot mai mici de energie termica;

Includerea pe consum propriu a productiei obtinuta si nevanduta a fost explicata de catre dna. .X- administratorul societatii in Nota explicativa din data de 02.07.2009. Echipa de inspectie fiscala a considerat ca SC X SRL avea obligatia sa factureze catre cei doi principali clienti (Z SA si Y SRL) si cantitatea de energie termica ramasa nevanduta, deoarece desfasurarea activitatii de productie de energie termica a societatii X SRL este dependenta in mod direct de activitatea celor doi clienti principali (Z SA si Y SRL), fapt confirmat si in dosarul preturilor de transfer de la societate: la capitolul B, pct.1, lit.a) ;

Prin urmare, contractele cu cei doi principali clienti au fost incheiate in dezavantajul societatii X SRL deoarece nu s-a mentionat in mod obligatoriu si facturarea surplusului de energie termica rezultata ca urmare a punerii in functiune a unei capacitati de productie mai mare decat necesarul celor doi clienti

principali. In consecinta, **SC X SRL a acumulat pierderi prin inregistrarea pe costuri a productiei ramasa nevanduta catre cele doua persoane afiliate: SC Z SA si SC Y SRL, persoane juridice pentru care SC X SRL a fost special infiintata sa le deserveasca prin activitatea sa.**

Avand in vedere cele prezentate mai sus, **echipa de inspectie fiscala a considerat nedeductibila taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta cheltuielilor generate de producerea acestei cantitati de energie termica (anexele nr.1,2,3, si 4), cheltuieli in suma totala de lei.** Prin includerea pe cheltuieli a sumei totale de lei aferenta obtinerii unor cantitati de agent termic pentru care nu justifica consumul si **care nu a dus la obtinerea de venituri,** si deducerea TVA aferenta in suma totala de lei, societatea a incalcat prevederile art.21, alin(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.21, alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

Urmare a ajustarii preturilor de transfer echipa de inspectie fiscala a stabilit o diferenta de venit in suma totala de lei pentru care societatea datoreaza TVA in suma totala delei, conform prevederilor art.140, alin.(1) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile .

In urma recapitularii constatarilor de la TVA se constatata ca inspectia fiscala a stabilit in sarcina contestatoarei o obligatie suplimentara in ceea ce priveste TVA in suma totala de ... lei la care a calculat majorari de intarziere in suma de lei (anexa nr.20) in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti .

Echipa de control a constatat ca pentru prestatii pe care le plateste furnizorului Y AG Germania in cadrul contractului de prestari servicii de management si consultanta tehnica, SC X SRL nu a constituit si nu a virat impozit pe venitul persoanelor nerezidente conform art.115, alin.(1) si art.116, alin.(1) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

In timpul controlului a fost stabilit un impozit pe venitul nerezidentilor in suma de lei (anexa nr.15) prin aplicarea cotei de impozitare prevazuta la art.116, alin.(2), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra valorii serviciilor facturate de catre Y AG (... lei x 16%).

Pentru impozitul pe venitul nerezidentilor stabilit suplimentar in suma de ... lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice este daca debitul stabilit de inspectorii din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Mehedinti în suma de lei, reprezentand impozit pe profit, T.V.A., impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti si majorarile de intarziere aferente acestor obligatii este datorat de catre SC X SRL din Drobeta Tr.Severin bugetului general consolidat al statului.

Mentionam ca termenul de solutionare a contestatiei a fost prelungit fata de data inregistrarii la D.G.F.P. Mehedinti cu perioada cuprinsa intre data solicitarii unor puncte de vedere la directiile de specialitate din cadrul MFP si data primirii raspunsurilor de la acestea.

Referitor la motivele de procedura invocate de societate:

- **Cu privire la avizarea contribuabilului (pagina 1 din contestatie).**

Acest motiv invocat de societate nu are de-a face cu obiectul contestatiei, obiect care conform art.206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare il constituie „numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

Transmiterea Cartei drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale nu este absolut necesara deoarece se poate constata ca in avizul de inspectie fiscala au fost cuprinse toate punctele esentiale la care face referire Carta.

Netransmiterea o data cu avizul de inspectie fiscala a Cartei drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale nu il absolve pe contribuabil de cunoasterea legislatiei fiscale si contabile si de respectarea prevederilor acesteia. De asemenea, pe parcursul perioadei de control din 11.03.2009 pana la 31.07.2009, cu unele intreruperi datorate amanarii solicitate de catre societate, aceasta nu a ridicat obiectiuni referitoare la faptul ca nu a primit Carta drepturilor ceea ce denota faptul ca pe intreaga perioada a controlului echipa de inspectie fiscala prin avizul de inspectie intocmit si prin activitatea de inspectie fiscala desfasurata la SC X SRL a adus la cunostiinta societatii si a respectat prevederile Cartei si implicit prevederile Codului de procedura fiscala.

- **Cu privire la necesitatea prezentarii dosarului preturilor de transfer (paginile 2, 3 si 4 din contestatie).**

Nici acest motiv invocat de societate nu are de-a face cu obiectul contestatiei, obiect care conform art. 206 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare il constituie „numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul

de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

Totusi din analiza avizului nr....., transmis contribuabilului, se retine ca acesta contine toate elementele prevazute de lege, mai mult in continutul lui se regaseste formularea: „ *Pentru buna desfășurare a inspecției fiscale, vă rugăm să pregătiți, pentru a fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, toate documentele contabile și fiscale și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale* ” ceea ce conduce la concluzia ca nu este intemeiata motivarea contestatoarei referitoare la faptul ca nu i s-a comunicat faptul ca este necesar sa prezinte dosarul preturilor de transfer.

- Cu privire la modul de efectuare a discutiei finale cu contribuabilul” (paginile 4, si 5 din contestatie) care ar conduce la nulitatea actului.

Conform prevederilor art.46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal „ *Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art.43 alin.(3), atrage nulitatea acestuia.”*

In ipoteza ca aceasta neregularitate de procedura ar fi existat in desfasurarea inspectiei fiscale, nu este prevazuta la articolul mai sus mentionat ca fiind unul din elementele care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, in speta a deciziei de impunere contestata.

Se retine ca echipa de inspectie fiscala a anuntat, in data de, SC X SRL cu privire la discutia finala, inmanandu-i sub semnatura de primire, doamnei administrator X, Instiintarea pentru discutia finala din aceeasi data de 29.07.2009, iar la discutia finala din data de 30.07.2009, au participat din partea societatii dna. X – administrator si dna. Y – director economic carora echipa de inspectie fiscala le-au prezentat constatările fiscale si consecintele fiscale. De asemenea, asa cum a procedat si prin intermediul Instiintarii pentru discutia finala, echipa de inspectie fiscala a reamintit verbal de aceasta data societatii, faptul ca are posibilitatea sa isi exprime in scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In data de 31.07.2009, societatea a prezentat in scris Punctul de vedere prin adresa cu nr..... cu referire la constatările prezentate de catre echipa de inspectie fiscala, fapt ce demonstreaza ca societatea a avut discutia finala cu organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere dispozitiile legale precizate mai sus, precum si documentele existente la dosarul cauzei se constata ca motivele invocate pe procedura sunt irelevante, neputand fi retinute ca o exceptie de procedura prevazuta de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si urmeaza a se proceda la analiza pe fond a contestatiei.

Referitor la motivele de fond invocate de societate:

1)Cu privire la impozitul pe profit in suma de ... lei stabilit suplimentar prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....

Referitor la diferenta de venit in suma de ... lei stabilita in urma estimarii preturilor de transfer

In fapt, organele de inspectie fiscala si-au intemeiat constatarile pentru perioada 01.01.2006 – 31.03.2009 numai pe dispozitiile Ordinului nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer, dat in aplicarea prevederilor art.79 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 08 februarie 2008.

Prin raportul de inspectie fiscala nr....., **organele de control au constatat** ca SC X SRL desfasoara tranzactii comerciale cu persoane juridice afiliate: SC Y SA si SC Z SRL.

SC Y SA detine calitatea de asociat unic la SC X SRL. La randul sau, SC Z SA are actionar principal cu o cota de participare la beneficii si pierderi de 93,92% societatea Y SA cu sediul in Germania – Blomberg. In conformitate cu prevederile art.7 alin(1), pct.21, lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „, o persoana este afiliata cu alta persoana daca relatia dintre ele este definita de cel putin unul dintre urmatoarele cazuri:[...] prima persoana juridica detine, in mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealalta persoana juridica ori controleaza persoana juridica...”.

Prin urmare, SC Z SA este o persoana juridica afiliata cu SC X SRL, iar componenta actionariatului SC Z SA determina calitatea acesteia ca fiind persoana juridica afiliata straina.

Fondatorul societatii Y SRL este societatea S cu sediul in Germania – Blomberg, societate ce detine 99,99% cota de participare la beneficii si pierderi. La randul sau, Z are actionar principal cu o cota de participare la beneficii si pierderi de 99,40% SC Y SA cu sediul in Germania – Blomberg.

Prin urmare, SC Y SRL este o persoana juridica afiliata cu SC X SRL, iar componenta fondatorilor SC Y SRL determina calitatea acesteia ca fiind persoana juridica afiliata straina.

Din verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat ca toate societatile mentionate mai sus, inclusiv SC X SRL, fac parte din grupul de firme Z, fiind persoane afiliate.

Avand in vedere cele constatate si faptul ca SC X SRL nu a aplicat acorduri de pret in avans emise de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, echipa de inspectie fiscala a solicitat societatii prezentarea dosarului preturilor de transfer practicate in tranzactiile efectuate cu persoane juridice afiliate. Datorita faptului ca societatea nu avea intocmit la data solicitarii (27.03.2009) dosarul preturilor de transfer, echipa de inspectie fiscala a suspendat activitatea pana la data de 15.04.2009, cand societatea urma sa prezinte acest dosar.

In data de 15.04.2009, societatea a solicitat prelungirea termenului acordat pentru intocmirea dosarului preturilor de transfer si a transmis organelor de inspectie fiscala acest dosar in data de 19.05.2009. Echipa de inspectie fiscala a reluat activitatea de control in data de 19.06.2009.

Analizand dosarul preturilor de transfer intocmit de SC X SRL, echipa de inspectie fiscala a constatat:

- la capitolul B, pct.1, lit.a) din dosar societatea mentioneaza „ SC X SRL furnizeaza abur tehnologic, apa supraincalzita, apa calda menajera spre cele doua firme de pe platforma, Z si Y. In conditiile in care aceste 2 firme ar cumpara abur tehnologic din alta parte, SC X SRL nu ar mai avea ratiunea de a exista”; la capitolul B, pct.2, lit.b) mentioneaza „SC X SRL are ca principala functie asigurarea de servicii la modul general pentru firmele SC Y SRL, SC X SA, in special a apei potabile si industriale, respective a aburului tehnologic, apei supraincalzite, termoficarii si apei calde menajere”; la capitolul B, pct.2 lit.c) mentioneaza „ Clientii pentru SC X SRL reprezinta exclusiv cele doua firme consumatoare de pe platforma: SC Y SRL si SC Z SA.” iar la capitolul B, pct.2 lit.f) mentioneaza „ X SRL are ca unici consumatori pe cele doua firme prezentate mai sus,”;
- la capitolul B, pct.2, lit.f) mentioneaza „ X SRL vinde celor doua agentul termic la pretul pietii”;
- la capitolul B, pct.1, lit.c) mentioneaza „ Pentru energia termica furnizata celor 2 firme de mai sus SC X SRL intocmeste factura lunara. Pretul unei Gcal. este de 36,48 euro la cursul din ultima zi a lunii de facturare.”.

Din verificarea evidentei primare si contabile, a documentelor puse la dispozitie, echipa de inspectie fiscala a constatat ca:

- in perioada controlata 01.01.2006 – 31.05.2009, societatea furnizeaza energie termica si catre alte persoane juridice: SC A SRL, SC D SRL, SC C SA, SC S SA, SC P SRL, SC D SRL, persoane juridice neafiliate cu SC X SRL.

- pretul practicat catre aceste societati este, in majoritatea tranzactiilor efectuate, mai mare decat pretul practicat catre SC Z SA si SC Y SRL.

- in perioada 01.01.2006 – 31.12.2008, SC X SRL practica un pret inferior pretului de 36,48 Euro/Gcal, asa cum mentioneaza in dosarul preturilor de transfer.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspectie fiscala a considerat ca preturile de transfer practicate de societate nu sunt justificate, aceste preturi fiind stabilite in mod frecvent mai mici decat preturile de piata practicate catre clientii persoane juridice neafiliate: SC A SRL, SC D SRL, SC C SA, SC S SA, SC P SRL, SC D SRL .

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.3, alin.(2) si (3) din Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/2008 privind continutul dosarului preturilor de transfer „ *Organele fiscale competente, in cazul efectuarii de catre contribuabil de tranzactii cu persoane afiliate fara justificarea cuantumului preturilor de transfer practicate, vor estima cuantumul preturilor de transfer. Estimarea prevazuta la alin.(2) va fi efectuata prin procedura prezentata in anexa nr.3...*” echipa de inspectie fiscala a procedat la estimarea preturilor de transfer prin identificarea a cel mult 3 tranzactii comparabile cu cele care fac obiectul estimarii iar pentru stabilirea valorii estimate a tranzactiei a utilizat valoarea aritmetica a cuantumurilor tranzactiilor similare identificate.

Tranzactiile luate in calcul pentru estimare sunt prezentate in anexa nr.1 pentru anul 2006, anexa nr.2 pentru anul 2007 si anexa nr.3 pentru anul 2008.

Urmare corectarii preturilor de transfer, echipa de inspectie fiscala a procedat la ajustarea veniturilor astfel ca preturile de transfer practicate sa fie la pret de piata. Pentru anul 2006 a fost adaugata o diferenta de venit in suma totala de lei, pentru anul 2007 o diferenta de venit in suma totala de lei, iar pentru anul 2008 o diferenta de venit in suma totala de lei.

Din cele mai sus descrise se retine ca echipa de inspectie fiscala a verificat impozitul pe profit pe perioada 01.01.2006 - 31.03.2009 si a descris o situatie de fapt fiscala pe care o incadreaza in drept pe prevederile art.3 alin.(2) si alin.(3) din Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/08 februarie 2008, **care nu erau in vigoare in intervalul 01.01.2006 – 08.02.2008**; din 08 februarie 2008 pana la 31.12.2008 se rezuma la a mentiona art.3 alin.(2) si (3) din actul normativ anterior retinut fara sa mentioneze prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu dispozitiile HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a acestui articol, prevederi valabile pe toata perioada verificata, in timp ce de la 01.01.2009 – 31.03.2009 nu retine niciun aspect cu privire la preturile practicate in tranzactiile efectuate cu persoane juridice afiliate sau neafiliate.

Prin incalcarea principiului de drept al neretroactivitatii legii, organul de control a aplicat prevederile art.3 alin.(2) si alin.(3) din Ordinul Presedintelui ANAF nr.222/08 februarie 2008 unei perioade anterioare intrarii sale in vigoare, fara a tine seama ca in intervalul 01.01.2006 – 08.02.2008 situatia de fapt descrisa in actele administrative contestate se supunea unor reglementari precise si explicite ale Codului fiscal si ale Normelor metodologice date in aplicarea acestuia.

In drept, art.43 alin. (2) lit.e) si f) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“ Actul administrative fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept”.

La capitolul 2.1.1. “Obligatii fiscale suplimentare de plata” (impozitul pe profit) din decizia de impunere nr....., la pct.2.1.2 “motivul de fapt”, precizeaza:”*La stabilirea profitului brut impozabil si implicit a impozitului pe profit datorat, echipa de inspectie fiscala a adaugat si diferenta de venit in suma de lei, rezultata in urma ajustarii veniturilor la capitolul – Estimarea preturilor de transfer –*”, in sa la pct.2.1.3 “*temeiul de drept*” nu mentioneaza absolut nimic in sensul temeiului legal fata de situatia de fapt descrisa.

Or, asa cum prevede articolul de lege sus mentionat, organele de inspectie fiscala erau obligate sa precizeze temeiul de drept incadrat pe actele normative in vigoare in perioada verificata, raportat la situatia de fapt existenta.

Astfel, potrivit pct.2.1.3 “Temeiul de drept” din Ordinul nr.972/2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala”, conform anexei nr.2 : **”Se va inscrie detaliat si clar incadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va inscrie atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate la aceasta”.**

Prin urmare, referitor la Capitolul 2.1.2. din Decizia de impunere este descrisa situatia de fapt conform careia in urma ajustarii veniturilor a rezultat o diferenta de venit pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2008 in suma totala de lei, care a fost adaugata la stabilirea profitului brut impozabil si implicit a impozitului pe profit datorat, in sa la pct.2.1.3 (impozit pe profit) “Temeiul de drept” nu a fost incadrata fapta constata cu precizarea articolelor si a actului normativ in vigoare pe perioada verificata, retinandu-se doar in raportul de inspectie fiscala prevederile art.3 alin.(2) si (3) din Ordinul nr.222/2008, in vigoare din 08 februarie 2008.

Prin adresa nr..... DGFP Mehedinti a solicitat un punct de vedere cu privire la speta, respectiv daca fata de situatia mai sus descrisa, in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor juridice afiliate se impunea reconsiderarea evidentelor acestora prin intocmirea dosarului pretului de transfer.

Prin adresa nr....., inregistrata la DGFP Mehedinti sub nr..... Directia de Coordonare Inspectie Fiscala face trimitere la prevederile art.11 alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizand: **“Avand in vedere aspectele enuntate mai sus, va comunicam faptul ca in scopul calcularii obligatiilor fiscale ale persoanelor afiliate, romane si nerezidente, se impune reconsiderarea evidentelor acestora, prin intocmirea dosarului preturilor de transfer. Referitor la prevederile legislative aplicabile pana la data de**

01.05.2010, va anexam nota aprobata de Presedintele ANAF si transmisa prin circulara nr.....”

Prin adresa nr..... se invoca prevederile art.11 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct.22 si pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal facand trimitere la Nota nr..... in care se precizeaza:

“ - In cazul tranzactiilor efectuate intre persoane juridice romane afiliate nu se solicita dosarul preturilor de transfer;

- Intre persoanele juridice romane afiliate nu se ajusteaza preturile de transfer;

- In situatiile prevazute de art.11 alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, la stabilirea sumei impozitului pe profit, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei ”.

Referitor la neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma totala de lei aferente obtinerii unei cantitati de agent termic pentru care societatea nu justifica consumul si care nu au dus la obtinerea de venituri.

Pentru perioada 01.01.2006-31.03.2009 inspectia fiscala a considerat ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, invocand incalcarea prevederilor art.21 alin(4), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: „ *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...] cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta*” coroborat cu prevederile art.21, alin.(1) din acelasi act normativ unde se stipuleaza: „*Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare*”, cheltuielile in suma totala de lei aferente obtinerii unei cantitati de agent termic pentru care societatea nu justifica consumul si care nu au dus la obtinerea de venituri si luand in considerare si motivatia din contestatia formulata, precum ca energia termica ramasa nevanduta reprezinta un surplus de productie care nu poate fi valorificat din lipsa de beneficiari, iar datorita specificului produsului finit obtinut, respectiv abur tehnologic acesta nu poate fi stocat, **Biroul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P. Mehedinti a solicitat prin adresa nr..... un punct de vedere cu privire la situatia de fapt si de drept mentionata, Directiei de Legislatie Impozite Directe din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.**

Prin adresa nr....., referitor la speta, Ministerul Finantelor Publice, Directia de Legislatie Impozite Directe precizeza: „ **in cazul prezentat la determinarea profitului impozabil din punct de vedere fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, numai cheltuielile inregistrate cu pierderile tehnologice care sunt cuprinse in norma de consum proprie necesara pentru fabricarea energiei termice** ”.

De asemenea, din analiza contestatiei reiese ca pentru a deservi clientii S.C. X SRL produce o cantitate de abur in exces pe care este nevoita sa o purjeze in atmosfera, iar daca ar incerca reducerea productiei la nivelul consumului solicitat de consumatori atunci ar fi afectati parametri importanti ai aburului sau a apei supraincalzite si anume presiunea si temperatura.

Din analiza evidentei contabile inspectia fiscala a constatat ca productia obtinuta de catre societate si inregistrata cu nota contabila 345 „Produse finite” = 711 „Venituri din productie stocata” in fiecare luna, pe baza situatiilor de productie a energiei termice intocmite nu a fost in intregime valorificata.

Societatea nu justifica legal scaderea din gestiune (711 „Venituri din productie stocata” = 345 „Produse finite”) a unei productii obtinute dar care nu a fost valorificata, astfel ca aceasta nu avea dreptul sa deduca cheltuieli cu obtinerea acestui produs (stabilite la nivelul costul de productie evidentiat in contul 345 „Produse finite”) .

Analizand obiectul de activitate al SC X SRL „Furnizarea de abur si aer conditionat ”, cod CAEN ..., mentiunile din dosarul preturilor din transfer, intocmit de SC X SRL, potrivit carora: la capitolul B, pct.1, lit.a) din dosar: „ SC X SRL furnizeaza abur tehnologic, apa supraincalzita, apa calda menajera spre cele doua firme de pe platforma, Z si Y. In conditiile in care aceste 2 firme ar cumpara abur tehnologic din alta parte, SC X SRL nu ar mai avea ratiunea de a exista”; la capitolul B, pct.2, lit.b) „SC X SRL are ca principala functie asigurarea de servicii la modul general pentru firmele SC Y SRL, SC Z SA, in special a apei potabile si industriale, respective a aburului tehnologic, apei supraincalzite, termoficarii si apei calde menajere”; la capitolul B, pct.2 lit.c) „ Clientii pentru SC X SRL reprezinta exclusiv cele doua firme consumatoare de pe platforma: SC Y SRL si SC Z SA.” iar la capitolul B, pct.2 lit.f) „ Z SRL are ca unici consumatori pe cele doua firme prezentate mai sus,”; se poate retine ca folosirea in consum propriu a unei cantitati de 2.310,08 Gcal in anul 2006, 2.751,29 Gcal in anul 2007, 16597,44 Gcal in anul 2008 si 9.134,57 Gcal in primul trimestrul din anul 2009 este inacceptabila ca explicatie deoarece SC X SRL are in obiectul de activitate productia de abur si nu consumul in vederea obtinerii unui produs finit ceea ce conduce la ideea ca introducerea pe consum propriu a surplusului de energie termica nevalorificat a fost eronat inregistrat in evidenta contabila.

In raportul privind „ justificarea productiei fara acoperire in vanzari ,” anexat la contestatie, intocmit de directorul tehnic se face de asemenea referire la cantitatea care se produce in exces pentru a putea deservi clientii contractuali.

Fata de cele mai sus constatate se retine ca exista neconcordanțe între motivele invocate în contestație de SC X SRL, constatările reținute în raportul de inspecție fiscală de către organele de control și evidența contabilă a contribuabilului, în sensul că societatea în contestație precizează că energia termică (aburul) s-a evaporat, iar în evidența contabilă produsul finit obținut și nevalorificat este înregistrat pe consum propriu, în timp ce inspecția fiscală descrie situația de fapt, respectiv consideră drept cheltuială nedeductibilă includerea pe consum propriu a producției obținută și nevândută, dar o încadrează în drept pe articolele 21 alin.4, lit.c) și 21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal iar în răspunsul transmis de MFP - Direcția Legislație Impozite Directe prin adresa nr....., la speta în cauză se invocă art.21 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct.23 lit.e) din H.G.44/2004, dat în aplicarea acestuia.

Referitor la neacceptarea la deducere a cheltuielilor în suma totală de lei aferente facturilor de prestări servicii de consultanță și management.

In fapt, urmare inspecției fiscale efectuate s-au constatat următoarele:

- în perioada august 2007 – martie 2009, societatea a dedus cheltuieli în suma totală de lei aferente facturilor de prestări servicii, menționate în anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală, facturi în valoare totală de lei emise de către persoana juridică Z AG din Germania - Blomberg pentru SC X SRL, acestea fiind însoțite doar de un contract de prestări servicii de management și consultanță tehnică. Societatea nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală alte documente care să justifice prestarea serviciilor respective: situații lucrări, procese verbale de recepție, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare din care **sa rezulte în mod concret serviciile prestate**, tarifele practicate pentru aceste servicii, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife către societatea beneficiară.

De asemenea în perioada 01.01.2006 – 31.05.2009 societatea nu a adus modificări procesului tehnologic și instalațiilor existente de producere a energiei termice, fapt confirmat și de către dna. X - administratorul societății în Nota explicativă din data de 02.07.2009 ,, Nu s-au adus modificări la instalațiile existente, se utilizează aceleași cazane, cu aceeași tehnologie inițială și același proces tehnologic (anexa nr.6), nu a desfășurat alte activități și în această perioadă societatea a angajat ingineri de specialitate pentru procesul de producție a energiei termice și a produselor reziduale.

Referitor la neacceptarea la deducere a cheltuielilor în suma totală de lei

- în perioada ianuarie 2009 – martie 2009, societatea a dedus cheltuieli cu publicitatea în suma totală de lei aferente unor facturi de prestări servicii, menționate în anexa nr.7 la Raportul de inspecție fiscală, facturi în valoare totală de lei emise de către furnizorul SC S SRL pentru SC X SRL, care sunt

insotite doar de un contract (anexa nr.8) incheiat intre furnizorul respectiv si SC Y SRL. Contractul **nu mentioneaza in mod explicit serviciul publicitar efectuat**, iar societatea X SRL nu a dovedit cu documente prestarea efectiva a serviciilor respective in interesul sau.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.21, alin(4), lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „*Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...] cheltuieli cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte;*”, prevederile pct.48 Titlul II din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „ *Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii: - serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ; - contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.*” si prevederile art.6 alin(1) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii - republicata „ *Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ*”.

Motivatia contestatoarei referitoare la necesitatea prestarii acestor servicii deoarece ele au constat in realizarea unor studii privind modernizarea instalatiei electrice, realizarea unei noi centrale termice, gasirea unor solutii privind eficientizarea productiei sunt combatute de catre dna. X - administratorul societatii in Nota explicativa din data de 02.07.2009 „ Nu s-au adus modificari la instalatiile existente, se utilizeaza aceleasi cazane, cu aceeasi tehnologie initiala si acelasi proces tehnologic” instalatiile datand de la nivelul anului 1965. ”(anexa nr.6) si de rezultatele obtinute de societate, iar documentele anexate la contestatie pentru justificarea prestarii serviciilor sunt simple procese verbale incheiate cu ocazia vizitelor facute la sediul societatii de firma prestatoare prin care se consemneaza necesitatea efectuarii unor revizii, evaluarii privind starea cazanelor constatari care puteau fi efectuate de inginerii de specialitate din cadrul societatii, si nu sunt de natura sa combata constatarile efectuate de inspectia fiscala.

De asemenea, pierderile semnificative inregistrate de SC X SRL pe parcursul celor trei exercitii financiare incheiate (in anul 2006 o pierdere de lei, in anul 2007 o pierdere delei, iar in anul 2008 o pierdere de lei) in suma totala de lei sunt o dovada de necontestat ca nu s-au gasit solutii de management in

vederea dezvoltării societății, în vederea rentabilizării acesteia, soluții privind eficientizarea producției și programe de pregătire pentru iarnă, revizii efectuate pentru buna funcționare a utilajelor, soluții pentru reducerea costurilor și eficientizarea producției.

Referitor la lista de documente prezentate în opisul contestației la capitolul B) „justificarea serviciilor de management și servicii” respectiv: Studii pentru îmbunătățirea parametrilor centralei termice, efectuate de firma SC M SRL , Studiu de fezabilitate prezentat în limba germană pentru firma Y , Oferta Camera prezentată de firma SC T SRL, proiect pentru contorizare SC A SRL , de fapt e-mail primit de societate de la firma SC A SRL în care se prezintă oferta acestora, proiectul nr..... referitor la modernizarea instalațiilor electrice și de automatizare – captare și repompare apă alimentare platforma întocmit de firma SC A SRL, studiu oferta ifron și actele întocmite privind vânzarea certificatelor de mediu consideram că sunt irelevante și nu sunt în măsură să susțină contractul de prestări servicii de management și consultanță tehnică încheiat cu firma Y Germania, contract care a generat cheltuieli în sumă de ... lei (anexa nr.5) considerate în mod corect de echipa de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Motivația adusă de societate referitoare la serviciul publicitar precum că a avut ca scop achiziția de lemne de foc nu se încadrează în articolul invocat de contestatoare (pagina 8 din contestație), respectiv art.21 alin.(2) Cod fiscal „ Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

d) cheltuielile de reclama și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare”. Dispoziția legală anterior citată se referă în mod clar la *serviciile publicitare efectuate în scopul popularizării firmei, produselor și serviciilor, produse și servicii pe care societatea în cauză nu a făcut dovada că au fost date publicității. Mai exact, produsele și serviciile societății au constat până la data controlului în producerea de abur tehnologic, apă industrială, produse pentru care aveau clienți dinaintea stabiliti și existenți deja pe platforma industrială unde se afla societatea contestatoare iar publicitatea acestor produse și servicii nu era necesară, publicitate care în fapt nu s-a efectuat.*

Sustinerea contestatoarei precum că în urma efectuării acestui serviciu publicitar societatea a fost contactată de diverse firme din zona Caras Severin în vederea achiziționării de masă lemnoasă nu este relevantă ea nefiind probată cu documente care să justifice că societatea a încheiat contracte de aprovizionare de masă lemnoasă la un pret avantajos care s-au reflectat în rezultatele obținute de societate.

Prin urmare, în baza dispozițiilor mai sus enunțate, se justifică măsura dispusă de inspecția fiscală prin care a stabilit că societatea nu avea dreptul la deducerea cheltuielilor cu serviciile prestate de către Y din Germania – Blomberg,

in suma totala de lei, respectiv la deducerea cheltuielilor cu serviciile prestate de catre SC S SRL in suma de lei.

Referitor la modul de calcul, inregistrare si declarare a « varsamintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate » s-a constatat ca societatea a calculat si inregistrat pentru perioada ianuarie 2006 - mai 2009 cu lei mai mult decat suma datorata (... lei stabilita la control – ... lei calculata de societate)(anexa nr.14), majorand nejustificat cheltuielile cu suma de lei ceea ce a condus implicit la micșorarea profitului impozabil cu aceasta suma.

Pe perioada verificata societatea a functionat cu un numar mai mare de 75 de angajati si nu a achizitionat pe baza de parteneriat, in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat produsele sau serviciile realizate de persoanele cu handicap, prin propria activitate, angajate in unitatile protejate autorizate.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.77 alin.(3), lit.a) si b) din Legea 448/2006 privind protectia si promovarea drepturilor persoanelor cu handicap: (3) Autoritatile si institutiile publice, persoanele juridice, publice sau private, care nu angajeaza persoane cu handicap in conditiile prevazute la alin. (2), pot opta pentru indeplinirea uneia dintre urmatoarele obligatii:

a) sa plateasca lunar catre bugetul de stat o suma reprezentand 50% din salariul de baza minim brut pe tara inmultit cu numarul de locuri de munca in care nu au angajat persoane cu handicap;

b) sa achizitioneze produse sau servicii de la unitati protejate autorizate, pe baza de parteneriat, in suma echivalenta cu suma datorata la bugetul de stat in conditiile prevazute la lit. a).

In speta potrivit prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „*Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare*” si prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] „*cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor* si tinand cont de faptul ca societatea nu aduce niciun argument in contestatie la capitolul privind impozitul pe profit si mai mult nu contesta capitolul „Varsaminte de la persoanele juridice pentru persoane cu handicap neincadrate ” din raportul de inspectie fiscala prin care se restituie societatii suma de lei, calculata, inregistrata si declarata in plus in ceea ce priveste obligatia pentru fondul de handicapati, se retine ca masura dispusa de echipa de inspectie fiscala este corecta, iar cheltuiala in suma de lei influenteaza impozitul pe profit.

In drept la solutionarea contestatiei organul competent a avut in vedere prevederile art. 213, alin.(1) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la solutionarea contestatiei, se arata:

"(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii " .

In conformitate cu prevederilor art. 216, alin. (3) "Solutii asupra contestatiei" din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala, **„Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”**.

In ducerea la indeplinire a celor mentionate mai sus, se vor avea in vedere prevederile Ordinului nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

12.7. « Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente »;

12.8 « Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii ».

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, faptul ca :

referitor la estimarea preturilor de transfer care a generat un venit suplimentar in suma de lei organele de control au descris o situatie de fapt fiscala pe care o incadreaza in drept pe prevederile Ordinului nr.222/2008 care nu erau in vigoare in intervalul 01.01.2006-08.02.2008, pentru perioada 08.02.2008-31.12.2008 **se rezuma doar la dispozitiile acestui ordin fara sa invoce prevederile legale din Codul fiscal si normele metodologice de aplicare a acestuia, in vigoare pe toata perioada verificata, in decizia de impunere nu precizeaza actul normativ in vigoare si articolul in care se incadreaza situatia de fapt descrisa, elemente cerute imperativ de Ordinul nr.972/2006, referitor la cheltuielile nedeductibile aferente obtinerii unei cantitati de energie termica unde apar neconcordanțe între sustinerile contestatoarei, evidenta contabila si constatarile organelor de control care descriu o situatie de fapt si nu o incadreaza corespunzator in articolele din Codul fiscal, respectiv sustin ca este o cantitate de agent termic pentru care aceasta nu justifica consumul in sa o**

incadreaza pe dispozitiile art.21,alin.(4), lit.c) ca fiind bunuri de natura stocului si tot pentru aceasta descriere in fapt invoca si prevederile art.21, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal retinand ca nu au fost cheltuieli efectuate in scopul obtinerii de venituri, se impune o noua reverificare in functie de cele mai sus precizate, noua echipa urmand sa incadreze situatia de fapt pe dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata, sa mentioneze actul normativ si articolele incidente cauzei la pct.2.1.3 din decizia de impunere ce se va emite, sa analizeze si raspunsurile la punctele de vedere transmise de Ministerul Finantelor Publice prin adresele nr. si nr....., raman valabile constatarile privind cheltuielile in suma totala de lei aferente facturilor de prestari servicii de management si consultanta tehnica, cheltuielile in suma totala de ... lei aferente facturii de prestari servicii de publicitate, precum si cheltuielile in suma totala de lei inregistrate fara justificare de societate la varsaminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neincadrate,

Avand in vedere ca pentru aceste capete de cerere nu se poate calcula separat impozitul pe profit si tinand cont de prevederile art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala mai sus citate, urmeaza sa se desfiinteze Capitolul « impozitul pe profit » pentru suma totala de lei.

Intrucat in masura sa analizeze consecintele situatiei de fapt fiscale, raportata la cea in drept descrisa mai sus, sunt organele fiscale emitente ale actului administrativ atacat, urmeaza ca la reverificare Activitatea de Inspectie Fiscala Mehedinti prin alta echipa sa emita o noua decizie de impunere pentru pentru aceleasi obligatii fiscale in conformitate cu prevederile legale mai sus citate si cu considerentele prezentei decizii.

2) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei stabilita suplimentar prin decizia contestata cauza supusa solutionarii este daca DGFP Mehedinti se poate pronunta asupra acesteia in conditiile in care capitolul „Impozitul pe profit ” a fost desfiintat iar constatarile retinute influenteaza obligatia privind taxa pe valoarea adaugata de plata

In fapt, ca urmare a inspectiei fiscale efectuate s-au constatat urmatoarele:

- in perioada august 2007 – mai 2009, societatea a dedus TVA in suma totala de lei aferente facturilor de prestari servicii, prezentate in anexa nr.5 la Raportul de inspectie fiscala, facturi in valoare totala de ... lei emise de catre persoana juridica Y din Germania - Blomberg pentru SC X SRL.

Facturile sunt insotite doar de un contract de prestari servicii de management si consultanta tehnica (anexa nr.13), iar organele de control au retinut prin Raportul de inspectie fiscala ca societatea nu a pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala alte documente care sa justifice prestarea serviciilor respective: situatii lucrari, procese verbale de receptie, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare din care sa rezulte in mod concret serviciile prestate, tarifele practicate pentru aceste servicii, costurile reale care au generat practicarea acestor tarife catre societatea beneficiara;

- in perioada ianuarie 2009 – mai 2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei aferenta facturilor de prestari servicii (anexa nr.7) emise de catre furnizorul SC P SRL pentru SC X SRL, facturi care sunt insotite doar de un contract (anexa nr.8) incheiat intre furnizorul respectiv si SC X SRL. Contractul nu mentioneaza in mod explicit serviciul publicitar efectuat iar societatea X SRL nu a dovedit cu documente prestarea efectiva a serviciilor respective in interesul sau;

-pentru perioada 01.01.2006 – 31.05.2009, societatea nu justifica cantitatea de energie termica utilizata pentru consum propriu care a generat cheltuieli in suma de lei si deducerea TVA in suma de lei care este diferita de la o luna la alta si de la un an la alt an de raportare (anexele nr.9,10,11 si 12) si nu adus la obtinerea de venituri.

- urmare a ajustarii preturilor de transfer la capitolul „, Estimarea preturilor de transfer” se retine ca pentru diferenta de venit in suma totala de ... lei societatea datoreaza TVA in suma totala de lei, conform prevederilor art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa”* si art.140, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Cota aplicabila este cea in vigoare la data la care intervine faptul generator”*.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea si prevederile - art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile”

- art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilitatii - republicata

„ Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

Având în vedere ca organul de solutionare a contestatiei desfiinteaza capitolul privind „Impozitul pe profit ” si dispune o noua reverificare care va viza reanalizarea situatiei de fapt raportata la cea in drept, bazata pe actele normative in vigoare pe perioada verificata si conform celor retinute in prezenta decizie la punctul 1, se constata ca se impune si desfiintarea capitolului „Taxa pe valoarea adaugata ” din Decizia de impunere ca urmare a faptului ca baza de impunere ce va fi stabilita in urma reverificarii la capitolul privind „Impozitul pe profit ” va putea influenta si obligatia privind taxa pe valoarea adaugata de plata.

In consecinta in temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din O.G.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, urmeaza sa se desfiinteze capitolul „Taxa pe valoarea adaugata” din Decizia de impunere nr..... pentru suma totala de lei cu consecinta refacerii inspectiei fiscale de catre o alta

echipa, vizand aceeasi perioada si tinand cont de considerentele prezentei decizii de la capitolul „Impozitul pe profit”.

3) Referitor la impozitul pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti in suma de lei, cauza supusa solutionarii este daca pentru platile la extern efectuate catre Y Germania reprezentand servicii de consultanta tehnica, incadrate de organele de inspectie fiscala in vederea impunerii in categoria altor venituri asa cum se prevede la art.116 alin.(2), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se aplica dispozitiile conventiei de evitare a dublei impuneri sau cele cuprinse in Codul fiscal, in conditiile in care prin raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere nu s-a analizat daca aceste plati la extern se incadreaza la articolele prevazute de conventia de evitare a dublei impuneri incheiate de Romania cu Republica Federala Germania privind elementele de venit ale unui rezident pentru care se retine impozit si in tara de sursa sau daca acestea se incadreaza la articolele din conventie privind „alte venituri” pentru care nu se retine impozit pe venitul persoanelor nerezidente in statul de sursa a venitului.

In fapt, in perioada 01.01.2006 -31.05.2009 societatea a efectuat plati la extern catre Y Germania, conform contractului ce are ca obiect prestarea de servicii de management si consultanta tehnica fara sa calculeze, sa retina si sa vireze impozit pe venitul persoanei nerezidente.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca platile efectuate la extern de natura serviciilor de consultanta tehnica le sunt aplicabile prevederile art.115, alin.(1), iar in conformitate cu art.116, alin.(1) si alin.(2), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare au procedat la stabilirea unei obligatii privind impozitul pe venit nerezidenti in suma de lei, obligatie pentru care au fost calculate in conformitate cu art.119, alin.(1) si art.120 alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata majorari de intarziere in suma de lei.

In drept, art.118 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „**Coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale conventiilor de evitare a dublei impuneri** prevede :- (1) In intelesul art.116, daca un contribuabil este rezident al unei tari cu care Romania a incheiat o conventie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit si capital, cota de impozit care se aplica venitului impozabil obtinut de catre acel contribuabil din Romania nu poate depasi cota de impozit, prevazuta in conventie, care se aplica asupra acelui venit, potrivit alin.(2).In situatia in care cotele de impozitare din legislatia interna sunt mai favorabile decat cele din conventiile de evitare a dublei impuneri se aplica cotele de impozitare mai favorabile”

(2) Pentru aplicarea prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri nerezidentul are obligatia de a prezenta platitorului de venit, in momentul realizarii venitului, certificatul de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea

competenta din statul sau de rezidenta. In cazul in care certificatul de rezidenta fiscala nu se prezinta in acest termen, se aplica prevederile titlului V. In momentul prezentarii certificatului de rezidenta fiscala se aplica prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri si se face regularizarea impozitului in cadrul termenului legal de prescriptie, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania. Certificatul de rezidenta fiscala prezentat in cursul anului pentru care se fac platile este valabil si in primele 60 de zile calendaristice din anul urmator, cu exceptia situatiei in care se schimba conditiile de rezidenta”, respectiv prevederile **pct.13 (1) si (2) si pct.15 (1), (1¹) si (1²) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal** care prevad:

Pct.13 (1) „**Nerezidentul beneficiar al veniturilor din Romania trebuie sa justifice in Romania dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri, incheiata intre Romania si statul sau de rezidenta, prin prezentarea certificatului de rezidenta fiscala eliberat de autoritatea fiscala din statul respectiv.** Pentru dovedirea rezidentei se poate prezenta si un alt document eliberat de catre o alta autoritate decat cea fiscala, care are atributii in domeniul certificarii rezidentei conform legislatiei interne a aceluia stat.

(2) Nerezidentii care sunt beneficiarii veniturilor din Romania vor depune la platitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidenta fiscala ori documentul mentionat la alin.(1), tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.

Pct.15 (1) Pentru a beneficia de prevederile conventiilor de evitare a dublei impuneri, nerezidentii care au realizat venituri din Romania vor depune, in momentul realizarii venitului, la platitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidenta fiscala sau documentului prevazut la pct.(13) alin.(1) , tradus si legalizat de organul autorizat din Romania.

(1¹) Pana la prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau documentului prevazut la pct.(13) alin.(1) se aplica prevederile titlului V din Codul fiscal.

(1²) Dupa prezentarea certificatului de rezidenta fiscala sau a documentului prevazut la pct.(13), alin.(1) se aplica prevederilor conventiei de evitare a dublei impuneri si se face regularizarea impozitului in cadrul termenului legal de prescriptie, in conditiile in care certificatul de rezidenta fiscala mentioneaza ca beneficiarul venitului a avut, in termenul de prescriptie, rezidenta fiscala in statul contractant cu care este incheiata conventia de evitare a dublei impuneri, pentru toata perioada in care s-au realizat veniturile din Romania. Certificatul de rezidenta fiscala prezentat in cursul anului pentru care se fac platile este valabil si in primele 60 de zile calendaristice din anul urmator, cu exceptia situatiei in care se schimba conditiile de rezidenta ”.

Se retine astfel, in baza prevederilor legale mai sus enuntate, ca dreptul de a beneficia de prevederile conventiei de evitare a dublei impuneri este atestat de certificatul de rezidenta fiscala, iar acest inscris oficial eliberat de autoritatea fiscala din tara de rezidenta a beneficiarului de venituri probeaza rezidenta fiscala a persoanei care a realizat venituri din Romania.

Pe cale de consecinta avand in vedere ca societatea anexeaza la contestatia formulata, in copie traducerea din limba germana a certificatelor de rezidenta fiscala valabile pentru perioada analizata, care atesta rezidenta fiscala a furnizorului Y Germania se va desfiinta decizia de impunere pentru impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente in suma **de lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa verifice originalele certificatelor de rezidenta fiscala si sa procedeze la reanalizarea platilor la extern efectuate de societatea contestatoare catre persoana juridica nerezidenta in sensul daca acestea se incadreaza la categoria „alte venituri” , tratate la art.21 din conventia de evitare a dublei impuneri si pentru care nu exista obligatia retinerii impozitului din veniturile platite persoanelor nerezidente in tara de sursa sau daca acestea se incadreaza in anumite categorii de venituri, prevazute la celelalte articole din conventiile de evitare a dublei impuneri, pentru care sunt prevazute conditiile si cotele de impozitare a acestora si in tara de sursa.

In drept la solutionarea contestatiei organul competent a avut in vedere prevederile art.213, alin.(1) si alin. (4) din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la solutionarea contestatiei, se arata:

*"(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei.** Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii " .*

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

In conformitate cu prevederilor art. 216, alin. (3) "Solutii asupra contestatiei" din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala,

„ Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, precum și faptul că societatea contestatoare depune certificate de rezidență fiscală în susținerea contestației, iar organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra acestor documente justificative depuse în timpul soluționării contestației, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., prin care s-a stabilit în sarcina societății o obligație de plată suplimentară reprezentând impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți în suma de lei.

Intrucât în măsură să analizeze documentele suplimentare transmise în copie de către societate sunt organele fiscale emitente ale actului administrativ atacat, urmează ca la reverificare Activitatea de Inspecție Fiscală Mehedinti, prin altă echipă **sa analizeze documentele depuse în timpul soluționării**, și să emită o nouă decizie de impunere pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale în conformitate cu prevederile legale mai sus citate.

Referitor la suma de lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți.

În fapt, organul fiscal a calculat pentru neplata în termen a obligațiilor stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..... majorări de întârziere în suma totală de lei conform art.119 alin.(1) și art.120, alin.(1).

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere în suma de lei, iar pentru impozitul pe profit, TVA și impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți care au generat aceste accesorii contestația a fost desființată, urmează a se desființa contestația și pentru majorările de întârziere aferente în suma totală de lei potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 209, art. 210, art. 216, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE :

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. pentru suma de lei, reprezentând:

- lei, **impozit pe profit;**
- lei, majorări de întârziere aferente;
- lei, **taxa pe valoarea adăugată;**

- lei, majorari de intarziere aferente;
- lei, **impozit pe veniturile obtinute din Romania de nerezidenti – persoane fizice;**
- lei, majorari de intarziere aferente, urmand a se reface inspectia fiscala de catre o alta echipa, pe aceeasi perioada si pentru aceleasi obligatii, tinand cont de considerentele prezentei decizii si de dispozitiile legale in vigoare.